



INSTITUT FÜR
FINANZ- UND
STEUERRECHT

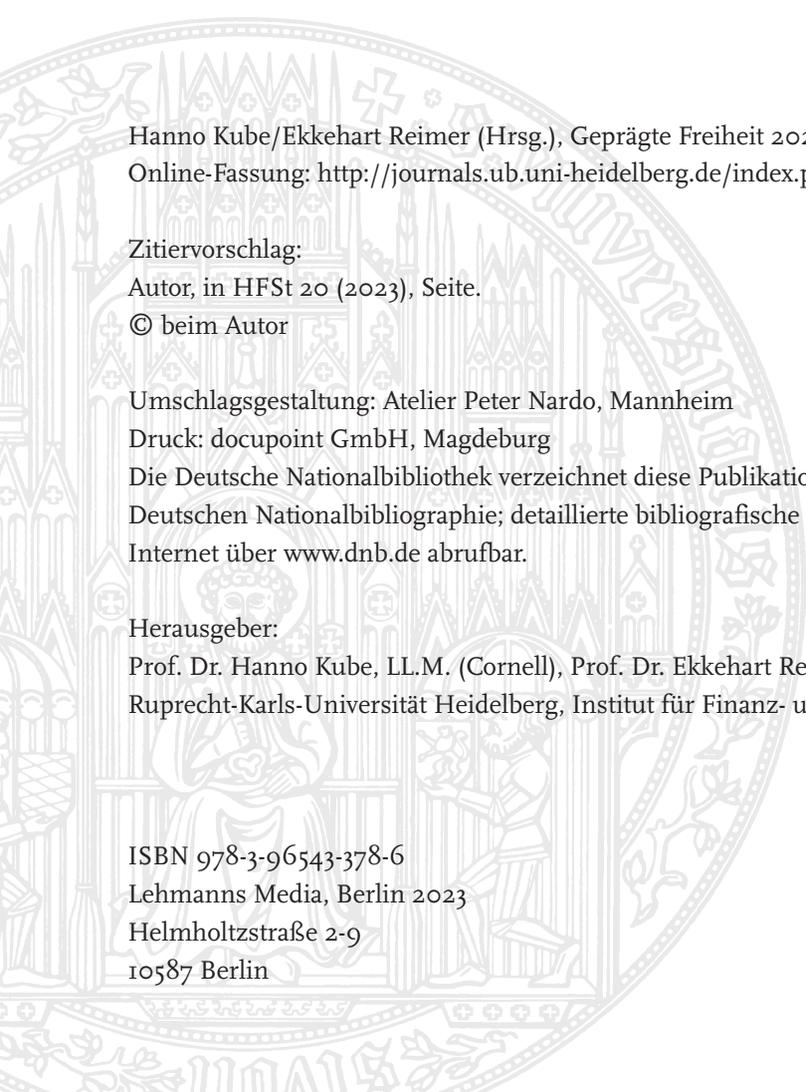
Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.)

Geprägte Freiheit 2022/23

Impulse aus dem Institut für Finanz- und Steuerrecht



HFSt 20



Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2022/23
Online-Fassung: <http://journals.ub.uni-heidelberg.de/index.php/hfst/index>

Zitiervorschlag:

Autor, in HFSt 20 (2023), Seite.

© beim Autor

Umschlagsgestaltung: Atelier Peter Nardo, Mannheim

Druck: docupoint GmbH, Magdeburg

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der
Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliografische Daten sind im
Internet über www.dnb.de abrufbar.

Herausgeber:

Prof. Dr. Hanno Kube, LL.M. (Cornell), Prof. Dr. Ekkehart Reimer

Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg, Institut für Finanz- und Steuerrecht

ISBN 978-3-96543-378-6

Lehmanns Media, Berlin 2023

Helmholtzstraße 2-9

10587 Berlin

www.lehmanns.de

Inhaltsverzeichnis

Aus der Arbeit des Instituts	5
§ 1 Steuergesetzgebung in Zeiten rechtsstaatlicher Ungewissheiten.....	7
<i>Paul Kirchhof</i>	
§ 2 Der verfassungsrechtliche Einnahmenbegriff im Überblick	25
<i>Anđela Milutinović</i>	
§ 3 Das Gebot der steuerlichen Freistellung des persönlichen Gebrauchsvermögens	33
<i>Johannes Klamet</i>	
§ 4 Der verengte steuerrechtliche Blick im Verfassungs- und EU-Primärrecht – Eine Fallstudie.....	47
<i>Noah Zimmermann</i>	
§ 5 Bus und Bahn – Zum Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht	57
<i>Hanno Kube</i>	
§ 6 Zweiseitige Lösung dreiseitiger Fälle? Zur Anwendung von DBA im Dreieck	71
<i>Ekkehart Reimer</i>	
§ 7 Aufzeichnungs- und Auskunftspflichten von Krypto-Dienstleis- tern bei der Besteuerung von Krypto-Veräußerungsgewinnen.....	77
<i>Milena Dietz</i>	
§ 8 Vervielfachung des wirtschaftlichen Eigentums? – Zugleich ein Überblick über „Cum-/Ex-Geschäfte“	87
<i>Tim Buchholz</i>	
§ 9 Der isolierte Antrag auf einstweilige Anordnung vor dem Verfassungsgerichtshof Baden-Württemberg.....	97
<i>Markus Schaupp</i>	

§ 10 Rechtsschutz gegen Soft Law der EU.....	105
<i>Fiona Karl</i>	
§ 11 Einhundert Jahre Frauen in juristischen Berufen.....	117
<i>Johanna Groß</i>	
Beste Studienarbeit im Schwerpunktbereich Steuerrecht 2022	123
Gemeindesteuer mit Lenkungszweck: Die Wiedereinführung der Grundsteuer C.....	
	125
<i>Moritz Teichmann</i>	
Dokumentation	155
Personalien	157
Publikationen 2022	169
Chronologie des Jahres 2022.....	177
International and European Tax Moot Court.....	183
Brennpunkte des Steuerinformationsrechts.....	185
VGH Moot Court „Öffentliches Recht in Baden-Württemberg“	187
Ausflug des Instituts für Finanz- und Steuerrecht 2022.....	189
BFH Moot Court.....	191
Selbständigkeit und Transparenz bei Kapital- und Personengesellschaften.....	193
Das Institut in Bildern	199

Vorwort

Das Jahr 2022 war ein bewegtes Jahr. Es begann mit einem schrecklichen Anschlag, bei dem eine Studentin unserer Universität im Hörsaal, während des gemeinsamen Lehrens und Lernens, ums Leben kam. Der Täter war ein Kommilitone, der sich nach dem Anschlag selbst tötete. Die gemeinsame Trauer, die den Verlust und den Schock nicht ungeschehen machen kann, hat die Wissenschaftsgemeinschaft der Ruperto Carola noch enger zusammengeschweißt. Kurz darauf begann der Krieg Russlands gegen die Ukraine, der – unabhängig von den unmittelbaren Auswirkungen für das Leben von Millionen von Menschen in den beiden Ländern – auch uns betrifft und weiterhin betreffen wird. Zudem ist die Corona-Pandemie noch nicht bewältigt. Trotz all dieser Umstände war das Jahr 2022 zugleich ein Jahr, in dem wir durchgängig im Präsenzbetrieb lehren und forschen konnten. Sein Wert steht uns deutlicher vor Augen denn je.

Es war ein Jahr, das viele Forschungsthemen aufgeworfen hat, im Staatsrecht, im Finanzverfassungsrecht und im deutschen, europäischen und internationalen Steuerrecht. Die Mitglieder des Instituts für Finanz- und Steuerrecht haben sich diesen aktuellen, aber auch grundlegenden Themen gewidmet und geben in den Beiträgen dieses Bandes Einblick in ihre Arbeit. Doch wäre der Jahresband des Instituts, der sich auch als Rechenschaftsbericht versteht, unvollständig, würde er nicht auch Zeugnis ablegen von den Menschen und vom Leben am Institut. So werden die wissenschaftlichen Beiträge ergänzt durch Dokumentationen zu den Institutsmitgliedern und ihren Publikationen, durch Berichte über Veranstaltungen dieses Jahres, durch eine Chronik und nicht zuletzt durch einige Bilder, die das Institutsleben illustrieren. Wir wünschen eine ertrag- und abwechslungsreiche, interessante Lektüre, Freude beim Nachvollzug des Institutjahres und Vorfreude auf das, was das kommende Jahr am Institut bringen mag.

Herzlich danken möchten wir allen, die zum Gelingen dieses Bandes beigetragen haben; den Autorinnen und Autoren der Beiträge, die Einblick in ihre Arbeitsfelder geben, der Geschäftsführerin des Instituts, Frau *Susanne Röth*, die die Fäden zusammenhält und das Institut so gut durch das Jahr gebracht hat, sowie Frau *Fiona Karl* und Herrn *Moritz Teichmann* für die hervorragende und sorgfältige Redaktion dieses Bandes.

Dank gebührt nicht zuletzt der Steuerrechtswissenschaftlichen Vereinigung Heidelberg e. V., die das Institut und seine Arbeit auch in diesem Jahr vielfältig gefördert hat und die ein sehr geschätzter Kooperationspartner ist.

Heidelberg, im Dezember 2022

*Hanno Kube
Ekkehart Reimer*

Aus der Arbeit des Instituts

§ 1 Steuergesetzgebung in Zeiten rechtsstaatlicher Ungewissheiten

Paul Kirchhof

I. Recht gewährleistet Normalität und bewährt sich bei Normwidrigkeiten

Normen schaffen Normalität. Wenn alle Bürger friedlich leben, ihre Kinder gut erziehen, erfolgreich wirtschaften und ehrlich Steuern zahlen, erreicht das Recht sein Ziel, die Wirklichkeit menschlichen Zusammenlebens nach allgemein bewussten Prinzipien unauffällig zu gestalten. Der Bürger wird nicht rechtstreu, weil er das Gesetz im Gesetzblatt liest, sondern weil er mit dem geltenden Recht vertraut ist, sich an dieses Recht gewöhnt hat, idealtypisch dieses Recht verstanden und zumindest als verbindliche Ordnung sich zu eigen gemacht hat.

Wird das Recht verletzt, hat der Rechtsstaat sich zu bewähren und das Unrecht ins Recht zurückzuführen. Er wird bessere Gesetze erlassen, mit Verwaltungsakten Unrecht beseitigen, vor Gericht Unrechtsfolgen ausgleichen und auch strafrechtlich sanktionieren. Die Antwort lautet nicht: „Not kennt kein Gebot“. Das Recht hält für die Rechtsnot hilfreiche Gebote bereit.

Für steuerrechtliche Dauerrechtsverhältnisse gelten besondere Erfordernisse der Normalität. Die Steuer finanziert den Staat. Sie vermittelt dem Staat eine stetige Teilhabe am Erfolg privaten Wirtschaftens, die der Steuerpflichtige nur ungern duldet, die er aber bei Klarheit und Stetigkeit des Rechts einsieht, bei der Verlässlichkeit des Rechts planen kann, bei der Allgemeinheit des Gesetzes auch als gerecht empfindet. Eine freiheitliche Verfassungsordnung belässt die wirtschaftlichen Ertragsquellen grundsätzlich in der Hand der Freiheitsberechtigten, lässt den Staat aber an der erfolgreichen Nutzung dieser Quellen teilhaben. Wenn nun durch die Pandemie, die Folgen eines Krieges, die Entwicklung des Umweltschutzes, Auswirkungen der Digitalisierung und die Staatsverschuldung diese Erwerbsquellen vermindert oder bedroht sind, verliert der Unternehmer ein Stück seiner Erträge, der Staat ein Stück seines Steueraufkommens. Beide müssen ihre Aufgaben mit weniger Geld erfüllen.

Doch gegenwärtig gebärden sich der Staat und die Europäische Union trotz zu erwartender verminderter Steuereinnahmen als Generalversicherer, die Einbußen der Unternehmen durch Staatsleistungen und Steuerver Schonungen auffangen, diese durch Kredite finanzieren, die Sanierungs lasten damit in eine ferne Zukunft verschieben. Die Idee der Freiheit erwartet andere Verantwortlichkeiten: Der Unternehmer trifft Vorsorge für die Zukunft und hilft sich in Krisen selbst. Er erwirbt sein Einkommen durch Erwerbsanstrengung, empfängt nicht Geschenke vom Staat. Selbstverständlich ist der Staat in wirtschaftlicher Not gehalten, Unternehmen in der Krise zu unterstützen und baldmöglichst Rahmenbedingungen der wirtschaftlichen Normalität herzustellen. Doch das Steuerrecht trägt zu diesem Restrukturierungsprojekt in erster Linie dadurch bei, dass es dem Staat situationsgerecht mit Finanzkraft ausstattet. Eine Steuerentlastung der Steuerpflichtigen nähme dem Staat finanzielle Gestaltungsmöglichkeiten. Der freiheitliche Finanzstaat kann dem Bürger grundsätzlich nur das geben, was er ihm vorher steuerlich genommen hat. Wer heute höhere Staatsleistungen und gleichzeitig geringere Steuern fordert, gefährdet das Finanzierungs konzept des freiheitlichen Staates.

II. Die Pandemie

In der Pandemie herrscht das Virus. Die Gefahr bestimmt die Gegenwehr. Der Staat begegnet dem Menschen grundsätzlich in Freiheitsvertrauen, behandelt ihn als anständigen Bürger, als ehrbaren Kaufmann, als friedlichen Nachbarn. Doch die gefährdenden Kausalitäten zwischen möglichem Infektionsträger und infiziertem Opfer müssen präventiv unterbrochen werden. Der Staat begegnet dem Menschen deshalb mit einem grundsätzlichen Ansteckungsargwohn, schafft Distanzen, schließt Betriebe, verpflichtet zum Maskentragen und zum Impfen.¹ Für Betriebe hat die COVID19-Pandemie insbesondere in den Bereichen Tourismus, Veranstaltungen und Gastronomie Umsatzeinbrüche und Kurzarbeit zur Folge.

Bei einer vollautomatischen Steuerveranlagung mit technischem Krisenmanagementsystem sind diese Betriebe aber schon in einen weiteren Anormalitätsverdacht geraten, der eine Unrechtsvermutung zur Folge hat. Bei einem Zusammentreffen von gesundheitspolitischem Ansteckungsargwohn und steuertechnischem Anormalitätsverdacht wird der Rechtsstaat

¹ BVerfGE 159, 223 (328, Rn. 239 f.); 159, 355 (384, Rn. 51 f.).

eine besondere Sensibilität gegenüber unververtretbaren Verdächtigungen entwickeln, seine Programme situationsgerecht umstellen und sich vermehrt für anerkannte Individualität und Besonderheit öffnen müssen, die von Menschen festgestellt und beobachtet wird.

Das Steuerrecht hat für die wirtschaftlichen Pandemiefolgen sachgerechte Möglichkeiten eröffnet, um Steuerzahlungen zinslos zu stunden, auf die Vollstreckung rückständiger Steuerschulden zu verzichten, Vorauszahlungen zur Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer herabzusetzen.² Eine zutreffend im Steuerrecht angesiedelte Entlastung bietet auch die Erweiterung des steuerlichen Verlustrücktrags.³ Dadurch gewinnt der Unternehmer aktuell Liquidität, die ihm eine Überbrückung finanzieller Engpässe erlaubt.

Wenn aber coronabedingte Sonderzahlungen für Pflegekräfte, deren Sonderleistungen besondere Anerkennung verdienen, bis zu einem Betrag von 4500 Euro steuerfrei gestellt werden, verstärkt sich ein Systemfehler, der die Angemessenheit des jeweiligen Arbeitsentgelts nicht im Arbeits- und Tarifvertrag gewährleistet, sondern dort verursachte unangemessen niedrige Zahlungen durch Steuerentlastung erhöht. Angemessenes Arbeitsentgelt schulden die Arbeitgeber, nicht die Steuerzahler.

Die COVID19-Pandemie hat manche Arbeitnehmer in die häusliche Quarantäne geschickt, auch zur Tätigkeit im Home-Office verpflichtet. Deshalb hat der Gesetzgeber eine einkommensteuerliche Home-Office-Pauschale eingeführt.⁴ Diese coronabedingte Neuregelung ist grundsätzlicher Art, weil die Arbeit im Betrieb nicht mehr der selbstverständliche Arbeitsort der Zukunft sein wird, die steuerliche Bedeutung von Arbeitsort und Arbeitswegen, das Verhältnis zwischen Arbeitnehmern und Unterneh-

² Monatsbericht des BMF, Beitrag des Steuerrechts zur Bewältigung der Folgen der Corona-Pandemie, Analysen und Berichte August 2021, https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2021/08/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-1-beitrag-steuerrecht-corona-folgen-pdf.pdf?__blob=publicationFile&v=7; für eine Gesamtübersicht vgl. Bundesministerium der Finanzen, FAQ „Corona“ (Steuern), https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/2020-04-01-FAQ_Corona_Steuern.html (zuletzt abgerufen am 7.7.2022).

³ Zu Schwächen dieser in Eile getroffenen Regelungen P. Nürnberg, in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, C, Corona (Covid-19) – steuerliche Hilfsmaßnahmen, 60. Ed. 2022, Rn. 65, M. Vogel, in: Brandis/Heuermann (Hrsg.), Ertragsteuerrecht, 163. EL 08.2022, § 111 EStG Rn. 108.

⁴ Siehe hierzu die durch das Jahressteuergesetz 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, S. 3096) eingeführten Regelungen der §§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b, 9 Abs. 5 Satz 1 EStG.

men, zwischen Steuerschuldner und verschiedenen Steuergläubigern sowie rein innerstaatliche und grenzüberschreitende Sachverhalte betrifft.⁵ Auch hier müsste das Steuerrecht eine Grundregel der Normalität entwickeln, die für jeden Steuerpflichtigen einsichtig, planbar, leicht zu erklären und zu vollziehen ist. Das Einkommensteuergesetz könnte dem Prinzip folgen, dass Aufwendungen innerhalb des Betriebs absetzbar sind, Aufwendungen mit begünstigender Wirkung außerhalb des Betriebs hingegen nicht abgesetzt werden dürfen. Die Erwerbstätigkeit beginnt dann mit Betreten des Erwerbsortes und endet mit dem Verlassen der Arbeitsstätte. Das Recht böte für alle Aufwendungen im Grenzbereich zwischen Betriebs- und Privatsphäre ein einsichtiges Prinzip, gewährte Sicherheit im Recht und erübrigte aufwändige Feststellungs- und Gerichtsverfahren. In diesem System könnte das Home-Office als Betrieb im Zuhause definiert werden oder aber unbeachtlich bleiben, weil der zu Hause Tätige Privatheit gewinnt und Fahrtkosten spart. Vorübergehende politische Aufregungen wegen Wegfalls vieler vertrauter steuerlicher Abzugsmöglichkeiten könnten beruhigt werden, wenn der Finanzminister öffentlich erklärt, er werde die durch Steuerbereinigung entstandenen staatlichen Mehreinnahmen insgesamt an die Steuerpflichtigen zurückgeben. Erweist sich dieses Ministerwort dann als ehrlich, gewinnen der Staat, das Recht und der Minister an Vertrauen.

III. Wirtschaftliche Auswirkungen des Ukraine-Krieges im Inland

Der Ukraine-Krieg hat in der Europäischen Union und in Deutschland zur Folge, dass Energie- und Lebensmittelpreise deutlich steigen, vertraute Märkte und Lieferketten entfallen, der Staatshaushalt insbesondere zugunsten von Militäraufwendungen umgeschichtet werden muss. In dieser Phase eines wachsenden Finanzbedarfs der öffentlichen Hand hat das Steuerrecht wiederum die Staatseinnahmen zu sichern und möglichst zu mehrern. Doch das Steuerrecht sieht Entlastungen zum Ausgleich gestiegener Energie- und Lebensmittelpreise vor, die vor allem Beziehern niedriger Einkommen zugutekommen. Er hat den Grundfreibetrag angehoben, das

⁵ E. Reimer, FR 2021, 1005 (1005 ff.).

Kindergeld einmalig erhöht, die Entfernungspauschale für Pendler vorgezogen angehoben, den Spendenabzug neu bedacht.⁶

Die einmalige Zahlung einer Energiepreispauschale ist eine nicht steuerbare sozialstaatliche Fürsorgeleistung,⁷ die zwar an ein Dienstverhältnis geknüpft, aber unabhängig von einem Einkommenserwerb ausgestaltet ist.⁸ Sie gehört weder zu den Gewinneinkünften, noch zu Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit, noch zum allgemeinen Leistungstatbestand des § 22 Nr. 3 EStG. Sie soll jedoch fiktiv als steuerpflichtiges Einkommen behandelt werden, um Bezieher niedrigerer Einkommen nicht oder nur gering zu belasten, Bezieher hoher Einkommen hingegen bei einem Spitzensteuersatz von 45 %, einem Solidaritätszuschlag und einer Kirchensteuer so hoch belasten, dass von den 300 Euro nur noch ein Betrag von rund 160 Euro verbleibt.⁹ Allerdings arbeitet der Gesetzgeber gegenwärtig an Lösungen, die auch Menschen ohne Dienstverhältnis einen Preisausgleich zukommen lassen. Der gesamte Ausgleich wäre sachgerecht im Sozialrecht verankert, passt nicht in das System der Besteuerung.¹⁰

Das Energiesteuersenkungsgesetz hat zusätzlich die Energiesteuersätze für die hauptsächlich im Straßenverkehr verwendeten Kraftstoffe gesenkt, um die steuerliche Verteuerung der Energiekosten zu mäßigen. Die Energiesteuern allerdings sind indirekte Steuern, werden von den Inhabern der Steuerlager geschuldet, so dass die Überwälzung der Entlastung auf die Konsumenten rechtlich nicht gesichert ist.

Wenn gegenwärtig die Abhängigkeit vieler Staaten von Getreideimporten aus Russland und der Ukraine sichtbar werden,¹¹ die Lebensmittelpreise auch im Übrigen steigen, die Zahl der Migranten aus der Ukraine und jen-

⁶ Vgl. im Einzelnen Bundesministerium, Fragen und Antworten zu den steuerlichen Maßnahmen zur Unterstützung der vom Krieg in der Ukraine Geschädigten, FAQ, <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/faq-ukraine-steuern.html> (zuletzt abgerufen am 7.7.2022) insb. zum Spendenabzug und zur Unterbringung von Kriegsflüchtlingen; zu den einkommensteuerlichen Maßnahmen im Übrigen vgl. im Einzelnen U. Höreth/B. Stelzer, DStZ 2022, 544 (548 f.).

⁷ A. Zapf, BB 2022, 1623 (1625).

⁸ H.-J. Kanzler, FR 2022, 641 (644 f.).

⁹ U. Höreth/B. Stelzer, DStZ 2022, 544 (549).

¹⁰ Zur Frage der Gesetzgebungskompetenz für diese „echte Subvention“, die nicht auf Art. 105 Abs. 2 S. 2 GG gestützt werden kann, vgl. H.-J. Kanzler, FR 2022, 641 (642 f.).

¹¹ J. Haucap, Weizenexporte in aller Welt, PWP, Perspektiven der Wirtschaftspolitik, 2022, S. 73 f.

seits des Krieges deutlich wächst, können finanzielle Maßnahmen, insbesondere wenn sie kreditfinanziert sind, die erhoffte Normalität von Wohlstand und Wachstum nicht sichern. Geboten sind Grundsatzabwägungen zur zukünftigen Normalität, zu einer Phase der Konsolidierung, die mittelfristig auch ein Realwachstum schafft, ein Scheinwachstum durch Kredite aber zurückweist. Sie kann Lebensverhältnisse im Konsum, der Freizeitgestaltung, der Produktionsmittel und Produkte verändern, eine Renaissance der Sparsamkeit und des Sparens einleiten. Familien würden gestärkt, Eigenkapital vermehrt, Produktion und Nachfrage in einem Wachstum der Sinnstiftung begriffen. Die Ungeheuerlichkeit der Bedrohung durch einen Krieg mit modernsten Waffen drängt geläufige Anliegen des Wirtschaftens und der Mehrung politischer Macht zurück, stellt Existenzfragen für die Weltgemeinschaft, fordert die systematische Mäßigung politischer Macht, eine Kultur des Maßes und des Ausgleichs.

IV. Umweltschutz

Der Klimaschutz wirkt weit in die Zukunft voraus, fordert in Gegenstand und Akteur eine größtmögliche Allgemeinheit (der Menschen) und Globalität (der Erde), verpflichtet den Gesetzgeber im Rahmen einer „inter-temporalen Freiheitssicherung“¹² zur Sicherung grundrechtsgeschützter Freiheit über die Zeit und zur verhältnismäßigen Verteilung der Freiheitschancen über die Generationen.¹³ Diese Steuerung der Globalkausalitäten bringt die schutzwürdig Betroffenen – die noch nicht geborenen nachfolgenden Generationen – in das Wirkungsfeld objektiver Gewährleistungen, die im Pariser Klimaschutzabkommen¹⁴ die Völkerrechtsgemeinschaft auf einen verminderten Verbrauch von Kohlendioxid (CO₂) verpflichtet. Die Europäische Union entwickelt daraus einen rechtlichen Verantwortungsraum für den Klimaschutz im räumlichen Bereich der Union,¹⁵ nimmt aber

¹² BVerfGE 157, 30 (166, Rn. 249; Ls. 2 b, 4).

¹³ BVerfGE 157, 30 (130).

¹⁴ Übereinkommen von Paris v. 12.12.2015, BGBl. II 2016, S. 1082.

¹⁵ Die EU und ihre Mitgliedstaaten sagten i. R. d. Pariser Klimaschutzabkommens ein gem. europäisches Klimaschutzziel zu: Submission by Latvia and the European Commission on behalf of the European Union and its Member States, 6.3.2015; Submission by Germany and the European Commission on behalf of the European Union and its Member States, 17.12.2020, siehe Art. 4 Abs. 1 der VO (EU) 2021/1119 des Europäi-

die Staaten in Pflicht, nach dem Prinzip der gemeinsamen, aber unterschiedlichen Verantwortlichkeiten zum vertraglich vereinbarten Klimaschutz beizutragen.¹⁶

Diese regionale Verantwortlichkeit zur Erfüllung eines weltumspannenden Rechtsauftrags hat zur Folge, dass die nationalen Maßnahmen in Maßstäben und Wirkungen auf den ökologischen Gesamthaushalt der Welt abgestimmt werden müssen. Wenn Emissionsberechtigungen, die durch Stilllegung von Kraftwerken freigeworden sind, im Rahmen des Emissionshandelssystems nicht gelöscht, sondern von Unternehmen in anderen Staaten mit schlechteren ökologischen Standards genutzt, ist die Weltumbilanz negativ. Eine staatliche Ertragsquelle neben den Steuern stört die Umweltpolitik. Doch für das deutsche Abgabensystem fragwürdiger ist ein Zertifikathandelssystem, das Emissionsberechtigungen nicht nach objektiven Kriterien der Schädlichkeit, des Bedarfs und der Zumutbarkeit vergibt, sondern gegen Höchstgebot versteigert. Deutschland wird den in Paris vereinbarten Emissionshandel als Ergebnis eines völkerrechtlichen Weltkonzepts akzeptieren, sich aber dagegen wehren, dass Berechtigungen zum grenzüberschreitenden Güterkraftverkehr¹⁷ oder zum Mobilfunk¹⁸ in wettbewerbsähnlichen Ausschreibungs- und Versteigerungsverfahren gegen Höchstgebot zugesprochen werden. Rechte sind nicht käuflich, Beamte nicht bestechlich, rechtsstaatliche Entscheidungen für das Erwerbsmotiv unzugänglich.

schen Parlaments und des Rates v. 30.6.2021 zur Schaffung des Rahmens für die Verwirklichung der Klimaneutralität u. zur Änderung der VO (EG) Nr. 401/2009 u. (EU) 2018/1999 („Europäisches Klimagesetz“), ABl L 243/1.

¹⁶ BVerfGE 157, 30 (158, Rn. 203); C. *Kreuter-Kirchhof*, Neue Kooperationsformen im Umweltvölkerrecht, 2005, S. 515 ff.; BVerfGE 157, 30 (Rn. 216 ff., 253 ff.), spricht zwar v. einem dt. Klimabudget, zugleich aber v. einem gestuften Prozess, der die ges. Reduktionsphase „kontinuierlich fortentwickelt“.

¹⁷ Vgl. Verordnung (EG) Nr. 1072/2009 des Europäischen Parlaments und des Rates über gemeinsame Regeln für den Zugang zum Markt des grenzüberschreitenden Güterkraftverkehrs v. 21.10.2009, ABl L 300/72.

¹⁸ 16a 1996 für den Rundfunkdienst ERMES, Bundesministerium für Post und Telekommunikation, Vfg. 115/1996, ABl BMPT, S. 948; 1999 für den GSM-Mobilfunkstandard, RegTP, Vfg. 70/1999, ABl RegTP, S. 1251; 2000 für den Mobilfunkstandard UMTS, RegTP, Vfg. 14/2000, ABl RegTP, S. 564; 2006 für den drahtlosen Breitbandzugang (BWA), BNetzA, Vfg. 42/2006, ABl BNetzA 2006, S. 3051; 2010 für den drahtlosen Zugang zum Kommunikationsdienste-Netz, BNetzA, Vfg. 59/2009, ABl BNetzA, S. 3575; 2015 für den LTE-Mobilfunkstandard, BNetzA, Mit. 141/2015, ABl BNetzA, S. 828; 2019 für den neuen Mobilfunkstandard 5 G, BNetzA, Vfg. 62/2018, ABl BNetzA, S. 760.

Im Kontext dieses Weltvölkerrechtssystems, eines europäischen Wettbewerbskonzepts und einer nationalen Rechtsverantwortlichkeit sind die Gestaltungsmöglichkeiten des Einkommensteuerrechts in der Alleinkompetenz des Mitgliedstaates gering. Wenn das EStG für energetische Maßnahmen – die Erneuerung einer Heizungsanlage – befristet und anteilig die tarifliche Einkommensteuer vermindert, ist die Eignung des EStG als Instrument zur Überbringung dieser Subvention zweifelhaft, weil es nur Einkommensteuerpflichtige erreicht und die Einkommensteuerschuld nicht auf das Klimaschutzrecht abgestimmt ist. Das EStG scheint nur gewählt worden zu sein, weil in diesen Dauerschuldverhältnissen Geldschulden begründet und vermindert werden können.¹⁹ Der progressionsunabhängige Abzug von der Steuerschuld wird sein Ziel verfehlen, weil vermietete Wohngebäude von der Förderung nicht erfasst werden und steuerliche Anreize bei einer tariflichen Steuerlast deutlich unter den jährlichen Höchstfördergrenzen von 1.000 oder 12.000 Euro an Wirkung verlieren.²⁰

Die neu eingeführte Mobilitätsprämie wendet sich gegen gesetzliche Klimaschutzmaßnahmen, um den Anreiz zur Verringerung des CO₂-Ausstoßes bei unerwünschten Härten zurückzunehmen. Der deutsche Gesetzgeber hat die Emissionen aus Brennstoffen in den Sektoren Wärme und Verkehr ab 2021 verteuert, um einen Anreiz zur Verringerung des CO₂-Ausstoßes zu schaffen. Diese CO₂-Bepreisung mindert die Attraktivität des Verbrennungsmotors als Verkehrsmittel und sucht die Verkehrsgewohnheiten auf den öffentlichen Nahverkehr umzuleiten.²¹ Diese Verteuerung kann jedoch zu sozialpolitisch unerwünschten Härten führen, soll deshalb durch eine „Prämie“ ihre Belastungs- und Lenkungswirkungen verlieren. Diese Subvention für Geringverdiener ist als Subvention ein Fremdkörper im EStG.²² Sie ist auch keine „Prämie“, weil kein erwünschtes Verhalten honoriert, sondern eine gesetzlich veranlasste Mehrbelastung ausgeglichen

¹⁹ *J. Urban*, FR 2020, 344 (355); *J. Schulz*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 312. EL 07.2022, § 35c EStG Rn. 4.

²⁰ *J. Reddig*, in: Kirchhof/Seer (Hrsg.), EStG, 21. Aufl. 2022, § 35c Rn. 2.

²¹ *A. Steinbach/M. Valta*, CO₂-orientierte Bepreisung der Energieträger – Handlungsoptionen, Kompensationsmöglichkeiten und ihre rechtlichen Rahmenbedingungen, in: Haucap (Hrsg.), Ordnungspolitische Perspektiven Nr. 110, 2019, S. 17 f.; *E. Oertel*, in: Kirchhof/Seer (Hrsg.), EStG, 21. Aufl. 2022, § 101 Rn. 1.

²² *E. Oertel*, in: Kirchhof/Seer (Hrsg.), EStG, 21. Aufl. 2022, § 101 Rn. 1; *R. Krüger*, in: Schmidt, EStG, 41. Aufl. 2022, Vorbem. § 101.

wird.²³ Zudem stellt die komplizierte Regelung von Steuervergütung für Geringverdiener und Abzugsbeträgen für Steuerpflichtige eine Gleichheitsfrage.²⁴

V. Digitalisierung

Ein Unternehmen muss sein Jahresergebnis in Zahlen vorlegen, um den Geschäftspartnern ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln (Handelsbilanz) und dem Steuergläubiger eine die steuerliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen quantifizierende Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens zu bieten (Steuerbilanz).²⁵ Dieser Vermögensvergleich bildet aber nicht nur die wirtschaftliche Realität wirklichkeitsgerecht ab, sondern formt das Jahresergebnis nach handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Maßstäben zu einem jeweils unterschiedlichen wirtschaftlichen Erfolg.²⁶ Die Zurechnung von Gütern zu Person, Betriebssphäre und Inland, die zeitliche Erfassung eines Vorgangs, die Bewertung von Vermögensgegenständen, aber auch die lenkende und fördernde Intervention des Gesetzgebers organisieren ein Bilanzergebnis, das bewusst und gewollt vom Realergebnis abweichen kann.²⁷

Diese auf die Individualität und Besonderheit ausgerichtete Bilanzierung trifft nun auf die technische Entwicklung der Digitalisierung, die für steuerliche Massenverfahren in den – unwiderlegbaren – Typus des Regelfalls drängt, elektronische Steuererklärungen einer technischen Überprüfung nach einem Krisenmanagementsystem unterwirft, dabei die systemkonforme Erklärung unbeanstandet lässt, die Individualität und Besonderheit aber als Anlass für Argwohn und Nachprüfung wertet. Manche Vorschriften (§ 8 Abs. 2, § 34, § 32a EStG) wenden sich weniger mit Worten an den Steuerpflichtigen und seinen Berater, sondern mehr mit Formeln an den

²³ E. Oertel, in: Kirchhof/Seer (Hrsg.), EStG, 21. Aufl. 2022, § 101 Rn. 4; T. Schober, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 312. EL 07.2022, Vorbem. §§ 101-109 EStG Rn. 1.

²⁴ E. Reimer, FR 2021, 1005 (1007).

²⁵ J. Reddig, in: Kirchhof/Seer (Hrsg.), EStG, 21. Aufl. 2022, § 5 Rn. 5.

²⁶ Vgl. hierzu M. Krumm, in: Brandis/Heuermann (Hrsg.), Ertragsteuerrecht, 163. EL 08.2022, § 5 EStG Rn. 97.

²⁷ Vgl. B. Grottel, in: Beck'scher Bilanzkommentar, 13. Aufl. 2022, § 289 HGB Rn. 7.

Computerspezialisten. Verwaltungsvorschriften werden durch Computerprogramme ersetzt. Der Steuerberater erläutert seinem Mandanten eine Neuregelung erst, wenn eine privatwirtschaftliche Organisation das entsprechende Computerprogramm bereitgestellt hat. Die Digitalisierung entwickelt Programme, die den Gesetzesinterpreten unterstützen, teilweise auch ersetzen und langfristig den Gesetzesvollzug, die Steuerplanung und Steuererklärung zu übernehmen beginnen. Hier entwickelt sich eine neuartige Normalität.

Die digitalisierte Besteuerung, der Blick auf den Steuergegenstand allein im Format des Programms (formatierte Freiheit), bietet die Chance der Vereinfachung, auch einer Folgerichtigkeit und Vertrauenswürdigkeit des Steuerrechts, zeigt aber auch die Gefahr, dass die Gesetzesauslegung in die Hände des Programmierers und der ihn lenkenden Gruppen gerät, damit die rechtsstaatlich-demokratischen Grundsätze der Gesetzgebung elementar in Frage gestellt werden. Ein Übergang von der Ist-Einkommensbesteuerung zur Soll-Einkommensbesteuerung ist unverkennbar, der Schutz von Geschäftsgeheimnis und Unternehmerprivatheit noch nicht definiert, die Kontrolle dieses technischen Gesetzesvollzugs in Einspruchs- und Gerichtsverfahren noch offen. Die Freiheit des Unternehmers in Eigenständigkeit muss gegenüber dem umfassenden Branchen- und Konkurrentenwissen des Programmkundigen als unaufgebbare Unternehmerverantwortung neu fundiert werden. Der Steuerberater wird seine Aufgabe als das Wirtschaftsleben generationenübergreifend begleitende Vertrauensperson in Zukunft computerbasiert erfüllen, aber weiterhin in Worten, in höchstpersönlichem Rat, in dem nicht digital offenbaren Wissen ausüben. Die technische Entwicklung öffnet einen Weg zur Normalität eines vereinfachten Steuerrechts, macht Gründe und Grenzen zur Rechtfertigung von Steuern offensichtlich, könnte auch Steuervertrauen und Steuerethos stärken, muss aber der Gefahr begegnen, das Recht im Dienst von Techniksystemen zu verfremden.

VI. Die Staatsverschuldung

Die Staatsverschuldung ist verfassungsrechtlich grundsätzlich verboten, europarechtlich der Höhe nach begrenzt. Doch die tatsächliche Staatsverschuldung missachtet das Recht und drängt sich als bequeme Alternative zur Steuerfinanzierung in eine Finanzpolitik, die dem Bürger mehr Steuerleistungen ohne höhere Steuern verheißt.

Die Staatsverschuldung ist lange als Ausdruck „eines herzlosen Hochmuts“ verstanden worden, „das Vermögen der künftigen Generationen vorweg

zu verschleiern“.²⁸ Die Bundesrepublik verfolgte deshalb in der Zeit des Wiederaufbaus nach dem Zweiten Weltkrieg eine „Politik der geschlossenen Hand“.²⁹ In einer Phase extremen öffentlichen Finanzbedarfs entwickelte sich ein ausgeprägter Wille zu haushaltspolitischer Gediegenheit. Diese Finanzpolitik hat zum deutschen „Wirtschaftswunder“ beigetragen. Ein demokratisch-rechtsstaatliches Gemeinwesen mit wachsender Prosperität und erneuerter kultureller Tiefe ist fast ohne Kredit in einen wirtschaftlichen Aufbruch und eine finanzielle Vorbereitung auf eine spätere Bundeswehr herangewachsen.³⁰ Doch das Gefühl des reicher werdenden Staates hat Menschen verführt, kurzfristig finanzierbare, aber langfristig nicht gesicherte Ausgaben von kaum beherrschbarer Dynamik zu beschließen.³¹ Prosperität scheint zu wachsenden Staatseinnahmen zu drängen und den Weg zur Kreditfinanzierung zu öffnen.

Die Bereitschaft zur Staatsverschuldung veränderte sich grundlegend, als der Staatskredit nicht mehr nur Finanzierungsinstrument, sondern auch Lenkungsinstrument wurde. Der Staat solle einer Rezession mit erhöhten Staatsausgaben – einer erhöhten Nachfrage – begegnen, die vorübergehend durch Staatsverschuldung finanziert werden. Nach Überwindung der Rezession könne der Staat durch erhöhte Steuererträge, die nach der Konjunkturbelebung zu erwarten seien, die Schulden wieder tilgen.³² In dieser antizyklischen Lenkungspolitik finanziere ein Staatskredit sich selbst. Doch dieses Steuerungskonzept ist gescheitert³³, weil die öffentliche Hand die Kredite auch in konjunkturell guten Zeiten kaum tilgt, der Bürger sich an die Kreditfinanzierung von Gegenwartsaufgaben ohne gegenwärtige Kreditlasten gewöhnt hat.

Das 20. Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes³⁴ betonte stärker die wirtschaftspolitische Funktion des Budgets und begrenzte nunmehr die Ein-

²⁸ J. Burckhardt, in: Marx (Hrsg.), Weltgeschichtliche Betrachtungen, 1963, S. 133.

²⁹ P. Müller/K.-A. Schäffer, in: Schmidhuber (Hrsg.), Beiträge zur politischen Ökonomie, 1989, S. 261; H.-P. Ullmann, Der deutsche Steuerstaat, Geschichte der öffentlichen Finanzen, 2005, S. 188 f.

³⁰ H.-P. Ullmann, Der deutsche Steuerstaat, Geschichte der öffentlichen Finanzen, 2005, S. 189 f.

³¹ Ebd., S.190.

³² J. M. Keynes, The General Theory of Employment, Interest and Money, 1936, S. 211.

³³ BVerfGE 119, 96 (162 ff.).

³⁴ 20. Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes v. 2.5.1969, BGBl. I 1969, S. 357.

nahmen aus Krediten durch die Summe der im Haushaltsplan veranschlagten Ausgaben für Investitionen. Ausnahmen waren zulässig zur Abwehr einer Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts.

Doch der Gedanke, die nachfolgende Generation müsse gegenwärtige Investitionen finanzieren, weil sie auch ihr zugutekommen, ist grundsätzlich verfehlt. Der Staat kann – anders als der Unternehmer – die Kreditsumme nicht ertragbringend anlegen, sondern finanziert damit Staatseinrichtungen, die langfristig den Bürgern zugutekommen können, aber auch Folgekosten verursachen. Zudem baut jede Generation auf das Fundament, das die vorangegangene Generation um ihrer selbst willen geschaffen hat. Dieser Fortschritt wird nicht von der nächsten Generation finanziert, sondern von ihr an die übernächste Generation weitergegeben. Würden Eltern ihre Kinder zur Finanzierung des Elternhauses heranziehen, weil diese das Familiengut später erben, erschiene dies kleinmütig, wäre ein Missverständnis des Generationenvertrages. Wir erben von unseren Eltern, pflegen und mehren das Ererbte, geben es als Erbe – unentgeltlich – an die nächste Generation weiter. Dieses gilt auch für den Staat. Generationengerechtigkeit fordert Kontinuität über drei Generationen: Die Elterngeneration erbt von den Großeltern und vererbt an ihre Kinder. Für diese Weitergabe des Erbten stellt sich die Frage einer Tauschgerechtigkeit nicht, weil die Erblasser das Erbe hinter sich lassen, nicht mehr tauschen wollen und können.

In einer Demokratie rechtfertigen sich die jährlichen Haushaltsentscheidungen aus der Gegenwartsverantwortung, die den zukünftigen Parlamenten die Entscheidung vorbehalten, welche öffentlichen Begünstigungen und Belastungen ihre Gegenwart tragen soll. Ein kreditfinanzierter Vorgriff auf die Zukunft darf die Finanzentscheidungen der nachfolgenden Generation nicht bevormunden. Jede Generation gestaltet ihre Gegenwart selbst. Der Parlamentsvorbehalt für den jeweiligen Jahreshaushalt sichert eine Gleichheit in der Zeit.

Der verfassungsändernde Gesetzgeber hat dementsprechend durch die Föderalismusreform 2009³⁵ eine materielle Grenze für die Kreditaufnahme von Bund und Ländern eingeführt. Die Haushalte von Bund und Ländern sind grundsätzlich ohne Einnahmen aus Krediten auszugleichen. Die Landeshaushalte dürfen ab 2020 grundsätzlich kein Defizit mehr ausweisen. Damit wird die prognoseabhängige Staatsverschuldung durch eine haushaltsrechtliche Grenze in Zahlen abgelöst.

³⁵ 57. Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes v. 29.7.2009, BGBl. I 2009, S. 2248.

Die Europäische Union setzt ihren Mitgliedstaaten eine Verschuldensgrenze in Höhe von 3 % des Bruttoinlandsprodukts für die jährliche Neuverschuldung, in Höhe von 60 % für die Gesamtverschuldung.³⁶ Diese Verschuldungsgrenzen werden durch Art. 109 Abs. 2 GG in das Grundgesetz aufgenommen, sind insoweit auch Verfassungspflicht.³⁷ Die Erfordernisse des „gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts“ sind nur noch in diesem Rahmen ein Verfassungsziel.³⁸ Für den Haushalt der Europäischen Union gilt die Regel des Art. 311 Abs. 2 AEUV, wonach ihr Haushalt „vollständig aus Eigenmitteln finanziert“ wird.

Die Erfahrung mit den bisherigen verfassungsrechtlichen Regeln zur Begrenzung der Staatsverschuldung³⁹ lehren, dass die Regeln in ihrer Einfachheit klare Grenzen setzen, der Wille der Europäischen Union und der Mitgliedstaaten zur Rechtstreue aber neu entfaltet werden muss. Das Verführungspotential des Staatskredits dominiert. Die Bürger erwarten das leichte Geld vom Staat. Der Staat will dieses Geld geben. Die Kontrollorgane – Rechnungshöfe⁴⁰ und Gerichte⁴¹ – kämpften für die Geltung des Rechts, konnten aber die politischen Erwartungen wider das Recht, den Traum vom pflichtenlosen Kredit, vom anstrengungslos empfangenen Geld, vom immerwährenden Wachstum nicht vollständig beherrschen.⁴²

Der Versuch, Kredite in Sondervermögen aufzunehmen und so den verfassungsrechtlichen Kreditbeschränkungen zu entziehen, findet nunmehr in Art. 87a Abs. 1a GG eine – begrenzte – Ermächtigungsgrundlage. Durch die Verfassungsänderung⁴³ wird der Bund ermächtigt, zur Stärkung der Bündnis- und Verteidigungsfähigkeit ein Sondervermögen für die Bundeswehr mit eigener Kreditermächtigung in Höhe von einmalig bis zu 100 Mrd. Euro zu errichten. Damit wird die lange vernachlässigte staatliche

³⁶ Art. 126 Abs. 1 und 2 AEUV i.V.m. Art. 1 des Protokolls über das Verfahren bei einem übermäßigen Defizit v. 7.2.1992, ABl C 191, 84, zul. geänd. durch das Protokoll Nr. 1 zum Vertrag von Lissabon v. 13.12.2007, ABl C 306, 165.

³⁷ Der in Art. 109 Abs. 2 GG zitierte Art. 104 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft ist heute Art. 126 AEUV.

³⁸ Art. 109 Abs. 2 GG.

³⁹ Vgl. dazu Sondervotum der Richter *U. Di Fabio* und *R. Mellinshoff*, BVerfGE 119, 96 (158 f.).

⁴⁰ Vgl. jüngst Bundesrechnungshof, Bericht (§ 88 BHO) zur Finanzierung des Schutzschirms zur Abfederung der Folgen der Energiekrise durch den Wirtschaftsstabilisierungsfonds v. 18.10.2022 – I 2-0001465.

⁴¹ Vgl. insbes. BVerfGE 154, 17 (121, Rn. 165 ff.).

⁴² Vgl. auch BVerfGE 79, 311 (338); 119, 96 (137 f.).

⁴³ Art. 87a Abs. 1a, eingefügt durch Gesetz v. 28.6.2022, BGBl. I 2022, S. 968.

Kernaufgabe, die äußere Sicherheit zu gewährleisten, über ein kreditfinanziertes Sondervermögen erfüllt, kann also die parlamentarische Bewilligung, auch das verfassungsrechtliche Verschuldungsverbot vermeiden.⁴⁴

Durch das Sondervermögen würde „eine zweckgebundene, klar abgegrenzte und transparente Verwendung der Einnahmen und Ausgaben sowie eine überjährige Verfügbarkeit der Mittel ermöglicht“. ⁴⁵ Eine Finanzierung über den Haushalt hätte zur Folge, dass „verschiedene wichtige und schützenswerte Bereiche gekürzt“ und „deswegen gegeneinander ausgespielt werden“ würden.⁴⁶

Das Grundgesetz regelt die Normalität eines Verschuldungsverbots, der parlamentarischen Ermächtigung für jede Staatsleistung, der stetigen Kontrolle durch Parlament und Rechnungshof. Diese demokratisch-rechtsstaatlichen Grundregeln finanzwirtschaftlicher Vernunft werden derzeit gesetzlich in Frage gestellt und stellen der Steuerfinanzierung eine Scheinalternative an die Seite, die in rechtliche Ungewissheiten führt. Eine nachhaltige intertemporale Sicherung⁴⁷ von finanzverfassungsrechtlicher Demokratie und Rechtsstaatlichkeit ist geboten.

Wenn der verfassungsändernde Gesetzgeber mit der Neuformulierung des Art. 87a Abs. 1a GG anerkennt, dass eine Kreditfinanzierung über ein Sondervermögen einer Verfassungsänderung bedarf, ist damit für die Zukunft klargestellt, dass weitere kreditberechtigte Sondervermögen allenfalls in den engen Grenzen der Art. 109 Abs.3 S. 2 ff., 115 Abs. 2 S. 4 ff. GG und deren Tilgungsfolgen oder aufgrund einer neuen verfassungsrechtlichen Ermächtigung gebildet werden dürfen. Verdeutlicht wird damit zugleich, dass die verfassunggebundene Regierung sich nicht durch einen Organisationsakt – der Errichtung eines Sondervermögens – der Verfassungsbindung durch eine Verschuldensbremse, durch den Haushaltsvorbehalt zugunsten des Parlaments, auch Prüfungs- und Kontrollrechten von Rechnungshof und Parlament entziehen kann. Vor allem wäre die dem Parlament vorbehaltene politische Gesamtentscheidung, Ausgabenvorhaben

⁴⁴ Zu Einsichtsmöglichkeiten und Billigungsvorhalten des Parlaments sowie zur Rechnungslegungspflicht des Bundesministeriums der Finanzen vgl. §§ 5 und 6 Bundeswehrsondervermögensgesetz (Gesetz zur Finanzierung der Bundeswehr und zur Errichtung eines „Sondervermögens Bundeswehr“ v. 1.7.2022, BGBl. I 2022, S. 1030).

⁴⁵ BT-Drs. 20/1409, S. 1.

⁴⁶ So die Einlassung der SPD und der Grünen, Plenarprotokoll 20/30, 30. Sitzung des Deutschen Bundestages v. 27.4.2022, 2682 C.

⁴⁷ Vgl. BVerfGE 157, 30 (166, Rn. 249 und Ls. 2 b, 4).

durch entsprechende Ausgabenkürzungen auszugleichen, außer Kraft gesetzt.⁴⁸

VII. Der Normalauftrag des Steuerrechts: Die Finanzierung des Staates

Das Steuerrecht finanziert somit den Staat in der Normalität einer Teilhabe am Erfolg privaten Wirtschaftens. Das moderne Steuerrecht belastet den Steuerpflichtigen, wenn er sich freiwillig an den Markt begibt und dort erfolgreich durch Erzielen von Einkommen oder Einsatz von Kaufkraft wirtschaftlich tätig wird. Diese freiheitsschonende Form der Staatsfinanzierung – eine Grundklugheit des Grundgesetzes – scheint gefährdet, wenn derzeit Ausnahmelagen einen besonderen Finanzbedarf begründen und darüber hinaus Erwartungen der Bürger befördern, der Staat könne Leistungen erbringen, ohne Steuern zu erhöhen.

Wenn der Staat in der Pandemie dem Bürger nicht mehr nur in prinzipiellem Freiheitsvertrauen begegnet, sondern jeden Menschen als potentiellen Infektionsträger beargwöhnt, darf das Steuerrecht diese Verfremdung, die notwendige Folge wirksamer Gefahrenabwehr ist, nicht durch ein System vollautomatischer Besteuerung mit digitalem Krisenmanagement verstärken, ohne die Besteuerung vermehrt der Individualität und Besonderheit des Einzelfalls zu öffnen, die nur durch den Menschen festgestellt und gewürdigt werden kann. Zudem macht die Pandemie die begrenzte Wirkungskraft des Steuerrechts bewusst. Sonderzahlungen für Pflegekräfte schuldet der Arbeitgeber, nicht der Steuerzahler. Die Pflicht zum Home-Office schenkt Privatheit, erspart Fahrtkosten, könnte deshalb Anlass bieten, im Grenzbereich zwischen Betriebssphäre und Privatsphäre die Abzugstatbestände mit Betreten des Betriebes zu beginnen und mit dem Verlassen zu beenden.

Bei der Bewältigung des Ukrainekrieges sichert das Steuerrecht vorrangig die finanzielle staatliche Handlungsfähigkeit. Die Energiepauschale ist eine

⁴⁸ Vgl. dazu C. Waldhoff, Sachverständigenanhörung im BT, Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes (BT-Drs. 20/1410) sowie zum Entwurf eines Gesetzes zur Errichtung eines „Sondervermögens der Bundeswehr“ (BT-Drs. 20/1409) v. 9.5.2022, S. 1; U. Hufeld, zum Selbigen., S. 2; D. Meier, zum Selbigen, S. 10; zum BwSVerMg BRH, Bericht (§ 88 BHO) zur Finanzierung des Schutzschirms zur Abfederung der Folgen der Energiekrise durch den Wirtschaftsstabilisierungsfonds v. 18.10.2022 – I 2-0001465.

staatliche Fürsorgeleistung, im Steuerrecht damit ein Fremdkörper. Steigende Lebensmittelpreise dürfen nicht durch Steuerentlastungen aufgefangen werden, fordern vielmehr eine Neukonzeption wirtschaftlicher Konsolidierung, die Wachstum nicht in Umsätzen bemisst, sondern in sinnstiftenden Leistungen.

Das Pariser Abkommen empfiehlt einen Zertifikatehandel als wesentliches Instrument der Verhaltenssteuerung. Der deutsche Gesetzgeber wird dieses völkerrechtliche Konzept mittragen, die Versteigerung von Zertifikaten aber nicht als Ertragsquelle verstehen. Durch Stilllegung freigewordene Zertifikate sind zu löschen. Eine umweltpolitische Steuerung wählt das Einkommensteuerrecht als Instrument für die Überbringung von Subventionen, weil dieses ein finanzwirtschaftlich nutzbares Dauerschuldverhältnis bereitstellt. Doch ist das EStG für diese Aufgabe ungeeignet, weil es nur den begrenzten Adressatenkreis der Einkommensteuerpflichtigen erreicht, selbst bei einem progressionsneutralen Abzug von der Steuerschuld nicht auf das Klimaschutzprogramm abgestimmt ist. Die Mobilitätsprämie nimmt die gesetzliche Verteuerung von Emissionen für Brennstoffe im Bereich Wärme und Verkehr steuerlich zurück, ohne die Struktur eines Emissionsschutzkonzepts aufzunehmen.

Die Digitalisierung eröffnet für die Massenverfahren des Steuerrechts ein einfaches, auf Transparenz und Planbarkeit angelegtes, zur Vereinfachung drängendes Besteuerungsverfahren. Entwicklungen von der Ist- zur Sollbesteuerung sind ersichtlich. Das Computerprogramm richtet den Blick des Steuerpflichtigen auf das im Format ersichtliche Geschehen, verringert die Entscheidungsmöglichkeiten auf eine Freiheit im Format. Rechtsstaatliche Ungewissheiten entstehen jedoch bei der Frage, ob die Steuerverwaltung oder der Computerspezialist und die ihn bedrängenden Gruppen die Maßstäbe bestimmen sollen, ob ein bei der Digitalbesteuerung vorgesehener steuertechnischer Anormalitätsverdacht angemessen aufgefangen werden kann, ob die Computerregeln das Gesetz getreulich abbilden oder sich gegenüber dem Gesetz als technisches Programm verselbstständigen. Die Chancen der Digitalisierung müssen insbesondere für das Bilanzsteuerrecht gesetzestreu, vereinfachend, in der Verständlichkeit überzeugend entfaltet werden.

Schließlich droht die wachsende Staatsverschuldung die möglichst ausschließliche Steuerfinanzierung des Staates zu verdrängen, nährt die Hoffnung der Bürger und des Staates auf ein anstrengungsloses Einkommen, auf mehr Staatsleistungen bei gleichzeitiger Verminderung der Steuerlasten, auf eine staatliche Finanzreserve, die jede Finanzkrise als Generalversicherer auffängt. Das Verfassungsrecht verbietet die Staatsverschuldung grundsätzlich. Das Europarecht begrenzt sie in klaren Obergrenzen. Das

Steuerrecht wird seine rechtsstaatlichen und demokratischen Kerngewährleistungen zurückgewinnen, wenn der Staat und die Europäische Union bei der Finanzierung der öffentlichen Aufgaben strikt zum Recht zurückkehren. Bei der gegenwärtigen Rechtsvergessenheit müssen die verantwortlichen Organe Schritt für Schritt die Annäherung an die Legalität einleiten.

§ 2 Der verfassungsrechtliche Einnahmenbegriff im Überblick

Anđela Milutinović

I. Staatseinnahmen

Der Finanzstaat ist zur Ausübung seiner Aufgaben auf Einnahmen angewiesen. Welche Einnahmen ihm zur Verfügung stehen, regelt grundsätzlich die Verfassung. Das Grundgesetz gebietet die Steuerfinanzierung des Staates.¹ Damit stellen Steuern verfassungsrechtlich die wichtigste Einnahmequelle dar. Sie sind jedoch nicht die einzigen Einnahmen des Staates und dienen in den letzten Jahren bei Betrachtung des Bundeshaushalts aufgrund wirtschaftlicher Entwicklungen in sinkendem Umfang der Deckung der Staatsausgaben.² Im Jahr 2021 wurden die Gesamtausgaben des Bundes nur in Höhe von 56,3 % durch Steuern gedeckt.³ Zur Finanzierung seiner Aufgaben stehen dem Staat neben den Steuern auch andere Formen von Einnahmen zur Verfügung. So erwähnt das Grundgesetz Beiträge und Gebühren an verschiedenen Stellen und nennt Kredite in Art. 109 und 115 GG explizit als mögliche Einnahmen des Staates.⁴ Der folgende Beitrag setzt sich mit dem verfassungsrechtlichen Einnahmenbegriff auseinander und stellt die verschiedenen Formen der Staatseinnahmen dar.

II. Die Staatseinnahmen im Einzelnen

Im Folgenden wird ein Überblick über die verschiedenen Einnahmentypen gegeben und ihre Funktion erläutert.

¹ C. Waldhoff, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 116 Rn. 84.

² Dies hängt mit den wirtschaftlichen Auswirkungen der Coronakrise zusammen.

³ Vorläufiger Abschluss des Bundeshaushalts 2022, Monatsbericht des BMF Januar 2022, S. 31, Monatsbericht des BMF ([bundesfinanzministerium.de](https://www.bundesfinanzministerium.de)) (zuletzt abgerufen am 30.09.2022).

⁴ Vgl. P. Kirchhof, Verfassungsrecht und öffentliches Einnahmesystem, in: Staatsfinanzierung im Wandel, 1982, S. 33 (34).

1. Steuern

Steuern sind in § 3 Abs. 1 HS. 1 AO definiert als „Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft“. Diese einfachgesetzliche Definition dient dem verfassungsrechtlichen Steuerbegriff als Auslegungshilfe und wird durch Einbezug in den „Funktionszusammenhang der bundesstaatlichen Finanzverfassung“ und der „Aufgaben moderner Steuergesetzgebung“ ergänzt.⁵ Demnach dienen Steuern der Finanzierung des Staates bei der Erfüllung seiner öffentlichen Aufgaben, können jedoch auch die Verwirklichung außerfiskalischer Zwecke verfolgen.⁶

Steuern als Einnahmen geben dem Staat die größte Freiheit bei seiner Aufgabenerfüllung. Denn durch die Unabhängigkeit von einer Gegenleistung richtet sich der Steuerstaat in seiner Aufgabenerfüllung nach rechts- und sozialstaatlichen Maßstäben ohne einen zusätzlichen Einfluss der Belasteten als den der demokratischen Beteiligung.⁷ Daneben berücksichtigt und verwirklicht die Finanzverfassung den bundesstaatlichen Aufbau und die damit zusammenhängende Aufgabenverteilung.⁸

Aufgrund der dienenden Funktion der Staatseinnahmen mehrten sich zudem die Handlungsmöglichkeiten des Staates, je mehr Steuereinnahmen ihm zufließen.⁹ Die Steigerung der staatlichen Finanzkraft muss jedoch in einem ausgeglichenen Verhältnis zu den eintretenden Beeinträchtigungen der individuellen Rechte der Steuerpflichtigen stehen.¹⁰

So kommt den Steuern der Rang der Haupteinnahmequelle des Staates zu. Nach der verfassungsrechtlichen Konzeption und einfachgesetzlichen Umsetzung verschafft die Steuer wichtigen verfassungsrechtlichen Prinzipien Geltung.¹¹

⁵ C. Waldhoff, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 116 Rn. 85.

⁶ Ebd.

⁷ H. Kube, DStJG 29 (2006), S. 16.

⁸ C. Waldhoff, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 116 Rn. 57.

⁹ C. Gröpl, Staatseinnahmen und Staatsausgaben im demokratischen Verfassungsstaat, AöR 133 (2008), 1 (5).

¹⁰ Ebd.

¹¹ Von Bedeutung sind vor allem das Demokratieprinzip, das Sozialstaatsprinzip, das Rechtsstaatsprinzip und das Bundesstaatsprinzip. Vgl. C. Seiler, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, 97. EL 01.2022, Art. 105 Rn. 32, 44 ff., 57.

2. Vorzugslasten

Unter den Begriff der Vorzugslasten fallen Gebühren und Beiträge. Anders als Steuern kommen Vorzugslasten ein Gegenleistungselement zu: Gebühren entgelten einen dem Gebührenschuldner individuell zurechenbaren Aufwand der öffentlichen Hand.¹² Beiträge im engeren Sinne hingegen entgelten die individuelle Nutzbarkeit einer öffentlichen Einrichtung.¹³

Bei der Berechnung ihrer Höhe sind Vorzugslasten nach dem Prinzip der Vorteilsausgleichung durch die Kosten der Leistungserbringung begrenzt.¹⁴ Zwar nennt das Grundgesetz die Vorzugslasten nicht explizit als Einnahme. Durch die Erwähnung der Vorzugslasten setzt es diese als verfassungskonformen Regelungsgegenstand voraus.¹⁵

Mithin beschränkt sich ihre Funktion als staatliche Einnahme darin, den geleisteten Verwaltungserfolg auszugleichen, nicht hingegen andere Tätigkeiten der Verwaltung zu finanzieren.¹⁶

3. Sonderabgaben

Sonderabgaben erfahren keine Nennung im Grundgesetz, fußen jedoch auf einer ausführlichen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts.¹⁷ Demnach sind Sonderabgaben solche Abgaben, die einer homogenen Gruppe auferlegt werden zur Finanzierung eines bestimmten gruppennützigen Zwecks, für welchen die Gruppe eine Finanzierungsverantwortung trägt.¹⁸

Die Voraussetzungen für die Einführung von Sonderabgaben sind eng, tragen dem Ausnahmecharakter der Sonderabgabe Rechnung und wirken ebenso rechtfertigend.¹⁹ Durch die Funktion und Konzeption der Sonderabgabe als Sonderbelastung einer begrenzten Gruppe zur Finanzierung eines bestimmten Zweckes werden verschiedene verfassungsrechtliche

¹² C. Waldhoff, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 116 Rn. 86.

¹³ Ebd., Rn. 90.

¹⁴ P. Kirchhof, Verfassungsrecht und öffentliches Einnahmesystem, in: Staatsfinanzierung im Wandel, 1982, S. 33 (52).

¹⁵ Ebd., S. 34.

¹⁶ Ebd., S. 52.

¹⁷ C. Waldhoff, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 116 Rn. 91.

¹⁸ BVerfGE 110, 370 (389).

¹⁹ P. Kirchhof, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 119 Rn. 74.

Grundsätze beeinträchtigt.²⁰ Zum einen wird durch die Auferlegung einer zusätzlichen Belastung auf die Zahlenden die Belastungsgleichheit gestört.²¹ Zum anderen wird die Sonderabgabe kraft Sachkompetenz geschaffen, sodass die Finanzverfassung umgangen wird und damit auch die bundesstaatliche Finanzordnung.²² Zudem fließen die Einnahmen aus Sonderabgaben in Sondervermögen, sodass die Vollständigkeit des Haushalts bzw. die Haushaltsklarheit beeinträchtigt wird.²³

Aufgrund der engen Tatbestandsvoraussetzungen bleibt ein nur begrenzter Anwendungsbereich für die Sonderabgaben.²⁴ Trotz des beschränkten Anwendungsbereichs und klarer Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts öffnen sich bei den Sonderabgaben neue Rechtsfragen. So stellt sich aktuell die noch wenig beachtete Frage, wie mit den Restmitteln aus der erhobenen, jedoch erledigten Bankenabgabe zu verfahren ist. Neue Maßstäbe für die verfassungsgemäße Verwendung nach Erledigung müssen sich aus den bekannten Zulässigkeitsvoraussetzungen ableiten lassen.²⁵ Denn die Weiterentwicklung der Maßstäbe darf die Funktion der Sonderabgabe im Steuerstaat nicht grundlegend verändern.

Im Endeffekt behält die Sonderabgabe neben den anderen Staatseinnahmen einen Ausnahmestatus, auch wenn die Einführung neuer Sonderabgaben ein wiederkehrendes Thema ist.

4. Kredite

Eine weitere Einnahmeart nennt das Grundgesetz in Art. 109 Abs. 3 und 115 Abs. 2 GG ausdrücklich: Der Staat kann sich Geldmittel mit Rückzahlungspflicht beschaffen, mithin Kredite.²⁶ Einnahmen aus Krediten stellen aufgrund der Rückzahlungspflicht nach deren Fälligkeit eine Belastung der Steuerzahler der Zukunft dar.²⁷ Denn die Mittel aus der Kreditaufnahme

²⁰ BVerfGE 110, 370 (387).

²¹ Ebd.

²² Ebd.

²³ Ebd.

²⁴ BVerfGE 101, 141 (147).

²⁵ A. Milutinovic/E. Reimer, Rechtsgutachten über die Verfassungsrechtlichen Möglichkeiten zur Verwendung der Bankenabgabe 2011 bis 2014, milutinovic-reimer__altmittel_restrukturierungsfonds_des_bundes__online-veroeffentlichung_2022-08-11_.pdf (uni-heidelberg.de) (zuletzt abgerufen am 30.9.2022).

²⁶ C. Waldhoff, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 116 Rn. 97.

²⁷ H. Kube, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, 97. EL 01.2022, Art. 115 Rn. 1.

stehen in der Regel nicht mehr für die Tilgung der Kreditschuld zur Verfügung, sondern wurden bereits für die Erfüllung einer Staatsaufgabe eingesetzt, sodass die Schuld aus einer anderen Quelle beglichen werden muss.²⁸ Durch die Kreditaufnahme können sich sozialstaatlich problematische Umverteilungswirkungen ergeben und ein erst einmal aufgenommener Kredit ist der demokratischen Kontrolle entzogen, wenn seine Laufzeit über die Legislaturperiode hinausgeht.²⁹ Außerdem kann die Kreditaufnahme eines Bundeslands wirtschaftliche Auswirkungen auf den gesamten Bundesstaat haben.³⁰

Aufgrund der vielzähligen Konsequenzen der Kreditaufnahmen sieht das Grundgesetz zum Schutz des Rechts- und Steuerstaates Grenzen vor.³¹ Konkret setzt Art. 109 Abs. 3 GG sowohl dem Bund als auch den Ländern eine Regel zur Übernahme neuer Schulden, wobei Sonderregelungen in Notsituationen möglich sind. Während dem Bund nach Art. 109 Abs. 3 S. 4 i.V.m. Art. 115 GG eine Neuverschuldungsgrenze gesetzt ist, obliegt den Ländern nach Art. 109 Abs. 3 S. 5 GG die nähere Ausgestaltung der Regel für die eigenen Haushalte.³²

Ein klarer Einnahmenbegriff ist für das Funktionieren der Schuldenbremse auch bei der landesrechtlichen Umsetzung erforderlich. Eine offene Frage stellt sich in diesem Zusammenhang aktuell im Rahmen einer geplanten Änderung der rheinland-pfälzischen Schuldenbremse mit Art. 117 Abs. 4 Verf RP.³³ Nach dem Entwurf sollen Schuldübernahmen nicht als Einnahmen verstanden werden.³⁴ Die Vereinbarkeit dieser Änderung mit höher-rangigem Recht (namentlich Art. 109 Abs. 3 GG) wird infrage gestellt, weil

²⁸ P. Kirchhof, Verfassungsrecht und öffentliches Einnahmesystem, in: Staatsfinanzierung im Wandel, 1982, S. 33 (54).

²⁹ H. Kube, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, 97. EL 01.2022, Art. 115 Rn. 1.

³⁰ Zu den verfassungsrechtlichen Problemen der Staatsfinanzierung mit Krediten siehe ebd., Rn. 1 m.w.N.

³¹ C. Seiler, Konsolidierung der Staatsfinanzen mithilfe der neuen Schuldenregel, JZ 2009, 721 (722).

³² Der damit einhergehende Eingriff in die Haushaltsautonomie der Länder wird nach überwiegender Ansicht als verfassungskonform angesehen. Siehe H. Kube, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, 97. EL 01.2022, Art. 109 Rn. 118 Fn. 4 m.w.N.

³³ Wissenschaftliche Dienste BT, Übernahme kommunaler Liquiditätskredite durch das Land Rheinland-Pfalz, WD 4 – 3000 – 070/22, 14.7.2022, S. 4.

³⁴ Ebd.

eine Umgehung der Schuldenbremse befürchtet wird.³⁵ Denn Kommunen sind nach herrschender Meinung nicht an die Regelung des Art. 109 Abs. 3 GG gebunden.³⁶ Sammeln Kommunen nun Kredite und übertragen diese sodann auf das Land, steigen die Schulden des Landes ohne Aktivierung der Schuldenbremse.³⁷ Zwar wird die Vorschrift mit dem Argument verteidigt, die Schuldübernahme des Landes erfülle den verfassungsrechtlichen Zweck des Finanz- und Lastenausgleichs der Kommunen.³⁸ Zudem setze der Begriff der Krediteinnahme nach Art. 109 Abs. 3 GG einen Mittelzufluss voraus, welcher bei Schuldübernahmen nicht vorliegt, und Begriffsausweitungen seien nur restriktiv zu fassen, insbesondere mit Blick auf die Ausnahmeposition, welche die Schuldenbremse durch den Eingriff in die Haushaltshoheit der Länder innehabe.³⁹

Dagegen wird angeführt, die wirtschaftlichen Auswirkungen der Nichtfassung von Schuldübernahmen in den Einnahmenbegriff kämen einer Umgehung der Schuldenbremse gleich.⁴⁰ Denn es kommt zu einer Neuverschuldung, für die keine verfassungsrechtliche Ausgleichspflicht besteht.⁴¹ Insbesondere da das Land Rheinland-Pfalz die Kommunen in der Vergangenheit unterfinanziert habe, sodass sich diese gezwungen sahen, Kredite aufzunehmen, könne von einer Umgehung der Schuldenbremse ausgegangen werden.⁴² Ob die geplante Änderung tatsächlich umgesetzt wird, bleibt abzuwarten.

³⁵ Rechnungshof Rheinland-Pfalz, Vorlage 18/1499, 1499-V-18.pdf (rlp.de), S. 2 f. (zuletzt abgerufen am 30.9.2022); *T. I. Schmidt*, *Schuldenübernahme trotz Schuldenbremse – ein Aprilscherz?*, NVwZ 2022, 756 (761).

³⁶ *H. Kube*, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, 97. EL 01.2022, Art. 109 Rn. 119. Für eine Erstreckung auf die Kommunen s. *E. Reimer*, in: BeckOK, GG, 52. Ed. 15.8.2022, Art. 109 Rn. 52d.

³⁷ Wissenschaftliche Dienste BT, *Übernahme kommunaler Liquiditätskredite durch das Land Rheinland-Pfalz*, WD 4 – 3000 – 070/22, 14.7.2022, S. 7.

³⁸ Ebd., S. 9 f.; *M. Droege*, *Entschuldung der Kommunen durch Schuldübernahme*, NVwZ 2022, 770 f.

³⁹ *M. Droege*, *Entschuldung der Kommunen durch Schuldübernahme*, NVwZ 2022, 770 (772).

⁴⁰ Rechnungshof Rheinland-Pfalz, Vorlage 18/1499, 1499-V-18.pdf (rlp.de), S. 2 f. (zuletzt abgerufen am 30.9.2022).

⁴¹ Ebd.

⁴² *T. I. Schmidt*, *Schuldenübernahme trotz Schuldenbremse – ein Aprilscherz?*, NVwZ 2022, 756 (760).

5. Sonstige Einnahmen

Es verbleiben noch weitere Einnahmen, welche eigene Kategorien bilden und verschiedene Funktionen im Rechtsstaat erfüllen. Die hiesigen Ausführungen sollen sich nur auf die Nennung dieser Einnahmen begrenzen.

Eine größere Gruppe bilden die Ausgleichs- und Lenkungsabgaben.⁴³ Sozialversicherungsbeiträge werden nicht als Beiträge im obengenannten Sinne verstanden, sondern als eigene Form von Solidarlast.⁴⁴ Sodann betätigt sich der Staat auch in der Privatwirtschaft mit Beteiligungen an Unternehmen und Institutionen. Zudem fließen dem Staat Einnahmen aus Sanktionen, öffentlich-rechtlichen Erstattungsansprüchen oder anderen Geldzahlungspflichten zu.⁴⁵

III. Fazit

Die Einnahmen des Staates sind vielfältig und verfolgen neben der Finanzierung des Staates verschiedenartige Ziele. Die primäre Einnahmequelle bilden die Steuern, denn oberste Linie bleibt der Steuerstaat. Andere Einnahmen als die der Steuern unterliegen hohen Rechtfertigungspflichten. Doch das Grundgesetz hält sich bewusst vage und an den entscheidenden Stellen präzise, sodass der Gesetzgeber Raum hat, die Staatseinnahmen auszugestalten⁴⁶ – stets mit einem Blick auf das große Ganze.

⁴³ C. Waldhoff, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 116 Rn. 94 f.

⁴⁴ Ebd., Rn. 95.

⁴⁵ Ebd., Rn. 96.

⁴⁶ P. Kirchhof, Verfassungsrecht und öffentliches Einnahmesystem, in: Staatsfinanzierung im Wandel, 1982, S. 33 (36).

§ 3 Das Gebot der steuerlichen Freistellung des persönlichen Gebrauchsvermögens

Johannes Klamet

I. Einführung

Der Einheitswertbeschluss des Bundesverfassungsgerichts zur Vermögensteuer¹ hat wegen des darin begründeten – und zwischenzeitlich wieder relativierten² – Halbteilungsgrundsatzes große Bekanntheit erlangt. Weit weniger Beachtung wurde demgegenüber der in der Entscheidung ebenfalls eingeforderten Steuerfreistellung des persönlichen Gebrauchsvermögens zuteil, die das Gericht mit einem weiteren Beschluss vom selben Tag³ zudem auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer erstreckte. Bei näherer Betrachtung bietet dieses im ersten Zugriff unscheinbare verfassungsgerichtliche Postulat indes Anknüpfungspunkte zur weiteren Annäherung an zwei bislang nur in Ansätzen geklärte Grundfragen des Steuerverfassungsrechts, namentlich derjenigen nach der Konkretisierung des vieldeutigen Leistungsfähigkeitsprinzips⁴ sowie dessen steuerübergreifender Entfaltung als wesentlicher Teil einer allgemeinen Steuerkonkurrenz- und Rechtfertigungslehre⁵.

Eine Analyse der einschlägigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts wirft dabei im Wesentlichen zwei Fragen auf: Zum einen nach dem verfassungsrechtlichen Geltungsgrund des postulierten Gebots (dazu II.) und zum anderen nach dessen Geltungsanspruch für andere Steuern als die Vermögensteuer (dazu III.).

¹ BVerfGE 93, 121.

² BVerfGE 115, 97. Siehe zur Entwicklung der Rspr. des BVerfG statt aller *P. Kirchhof*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rn. 129 f.

³ BVerfGE 93, 165.

⁴ BVerfGE 47, 1 (29).

⁵ Ausführlich dazu *C. Seiler*, VVDStRL 75 (2016), S. 333 (362 ff.); siehe ferner *H. Kube*, in: Stern/Sodan/Möstl, Staatsrecht, Bd. 2, 2. Aufl. 2022, § 54 Rn. 114 und 131.

II. Inhalt und verfassungsrechtlicher Geltungsgrund

1. Ausgestaltung in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

Das Bundesverfassungsgericht leitet den verfassungsrechtlichen Schutz des persönlichen Gebrauchsvermögens im Rahmen der Vermögensteuer aus den Freiheitsgrundrechten ab. Konkreter normativer Anknüpfungspunkt sei die allgemeine Handlungsfreiheit in ihrer Ausprägung als persönliche Entfaltung im vermögensrechtlichen Bereich (Art. 2 Abs. 1 und Art. 14 GG).⁶ Da die Vermögensteuer den mit dem Gesamtvermögen typischerweise erzielbaren Soll-Ertrag besteuert, belaste sie zwangsläufig „auch Wirtschaftsgüter, die der persönlichen Lebensführung des Steuerpflichtigen und seiner Familie dienen“, die ihm also einen „Freiheitsraum für die eigenverantwortliche Gestaltung seines persönlichen Lebensbereichs“ ermöglichen und deshalb unter besonderem verfassungsrechtlichen Schutz stünden.⁷

Der Gesetzgeber müsse daher „jedenfalls die wirtschaftliche Grundlage persönlicher Lebensführung gegen [die Vermögensteuer] abschirmen.“⁸ Die genaue Höhe des hiernach freizustellenden Vermögens sei abhängig von „den in einer Rechtsgemeinschaft erreichten ökonomischen und kulturellen Standards“ und müsse daher typisierend durch den Gesetzgeber bemessen werden.⁹ Dabei liege es nahe, dass dieser sich „an den Werten durchschnittlicher Einfamilienhäuser“ orientiere.¹⁰ Der so umrissene Schutz des persönlichen Gebrauchsvermögens ist folglich nicht gegenstands-, sondern wertbezogen ausgestaltet. Geschützt sind nicht konkret-individuelle Vermögensgegenstände – etwa ein Einfamilienhaus –, sondern der typisierend bemessene (Gesamt-)Wert des gegenwärtigen Standards entsprechenden Gebrauchsvermögens.

⁶ BVerfGE 93, 121 (137).

⁷ Ebd., 140 f.

⁸ Ebd., 141.

⁹ Ebd.

¹⁰ Ebd.

2. Ausdruck einer leistungsfähigkeitsgerechten Vermögensbesteuerung

Legt man die nicht unumstrittene¹¹ Prämisse des Bundesverfassungsgerichts zugrunde, wonach die Vermögensteuer von Verfassungen wegen nur als Sollertragsteuer verstanden und ausgestaltet werden kann, überzeugt die Annahme eines freiheitsgrundrechtlich fundierten Schutzes bestimmter Teile des von ihr erfassten Gesamtvermögens. Vor diesem Hintergrund ist auch die wertbezogene Konzeption dieses Schutzes nur folgerichtig, da sie den Steuerpflichtigen die Entscheidungsfreiheit über die konkrete Strukturierung ihres Vermögens belässt, ohne sie hierdurch der Gefahr steuerlicher Nachteile auszusetzen. Es überrascht daher nicht, dass sich die Kritik des Schrifttums an dieser Rechtsprechung im Wesentlichen auf die konkrete Bemessung des steuerfrei zu stellenden Vermögens beschränkt.¹²

Das Gebot der Freistellung des persönlichen Gebrauchsvermögens von der Vermögensteuer kann darüber hinaus als Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips verstanden und dadurch noch stärker verfassungsrechtlich verankert werden. Dem Leistungsfähigkeitsprinzip kommt nach verbreiteter Auffassung die Funktion zu, die verfassungsrechtlichen Wertvorstellungen zur gerechten steuerlichen Lastenverteilung zu bündeln und dem Gesetzgeber so Leitlinien und Grenzen der Ausgestaltung des einfachrechtlichen Steuersystems aufzuzeigen.¹³ Aufgrund seines hohen Abstraktionsgrades ist es dabei jedoch seinerseits auf eine weitergehende Konkretisierung, insbesondere durch Subprinzipien und Wertungen,¹⁴ angewiesen.

Das Bundesverfassungsgericht hat das Leistungsfähigkeitsprinzip bislang vorrangig im Einkommensteuerrecht entfaltet,¹⁵ wohingegen eine vergleichbare Konkretisierung für die Vermögensteuer noch aussteht. Einige der dabei entwickelten Gedanken können indes auch für die Vermögensteuer fruchtbar gemacht werden. So ist im Grundsatz anerkannt, dass die Einkommensteuer nur auf das disponible Einkommen der Steuerpflichti-

¹¹ Siehe nur das Sondervotum von *E.-W. Böckenförde*, BVerfGE 93, 121 (149 ff.).

¹² *J. Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.192; *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. 2003, S. 942.

¹³ *D. Birk*, in: *Kube et al.* (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Bd. II, 2013, § 147 Rn. 2.

¹⁴ *R. Seer*, Referat 66. DJT, 2006, Q 130 m.w.N.; vgl. auch *C. Seiler*, VVDStRL 75 (2016), S. 333 (343 ff.).

¹⁵ Ausführlich *M. Desens*, *StuW* 2016, 240 ff. (insb. 246 ff.).

gen zugreifen darf, weshalb insbesondere deren existenzsichernder Aufwand von Verfassungen wegen steuermindernd berücksichtigt werden muss.¹⁶ Dem liegt im Kern die Vorstellung zugrunde, dass bestimmten Aufwendungen der Steuerpflichtigen aus verfassungsrechtlichen Gründen Vorrang vor ihrer Pflicht zur solidarischen Finanzierung des Gemeinwesens einzuräumen ist, da diese andernfalls Gefahr liefen, besonders schutzwürdige Interessen preisgeben zu müssen.¹⁷

Dieser Gedanke spiegelt sich auch im vermögensteuerrechtlichen Schutz des persönlichen Gebrauchsvermögens wider. Denn es ist unmittelbar einsichtig, dass jeder Steuerpflichtige zur Wahrnehmung der ihm gewährleisteten grundrechtlichen Freiheiten ein Mindestmaß an Vermögenswerten („Vermögensexistenzminimum“¹⁸) bedarf. Mit demjenigen Teil seines Vermögens, das seinem Wert nach diesem persönlichen Gebrauchsvermögen entspricht, kann der Steuerpflichtige indes keine Erträge erzielen, ohne eigene und aus verfassungsrechtlicher Sicht schützenswerte Belange zu vernachlässigen. Die mit diesem Teil seines Vermögens typischerweise erzielbaren Soll-Erträge sind für ihn daher indisponibel und repräsentieren damit keine (vermögen-)steuerbare Leistungsfähigkeit. Der Gedanke der Disponibilität legt folglich eine durch das Leistungsfähigkeitsprinzip vermittelte Querverbindung zwischen Einkommen- und Vermögensteuer nahe, die ihrerseits die Folgefrage nach dem Geltungsanspruch des Gebots der Steuerfreiheit des persönlichen Gebrauchsvermögens für andere Steuern aufwirft.

III. Reichweite und Entfaltung im Vielsteuersystem

1. Grundsätzliche Erwägungen

Wie eingangs angesprochen, ist diese Frage bereits Gegenstand von zwei Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts zur Erbschaft- und Schenkungsteuer¹⁹ einer- sowie zur Grunderwerbsteuer²⁰ andererseits gewesen.

¹⁶ *F. Kirchhof*, *StuW* 2002, 185 (188) m.w.N.; *K. Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. II, 2. Aufl. 2003, S. 785 m.w.N.

¹⁷ *J. Englisch*, *DStJG* 37 (2014), S. 159 (168 f.).

¹⁸ So treffend, wenn auch im Ergebnis ablehnend, *R. Seer*, *GmbHR* 2009, 225 (237).

¹⁹ *BVerfGE* 93, 165.

²⁰ *BVerfG*, *Beschl. v. 8.1.1999 – 1 BvL 14/98*, *juris*.

Der Analyse dieser Entscheidungen sollen zunächst jedoch einige grundsätzliche Erwägungen vorangestellt werden, um die darin getroffenen Einzelaussagen vor diesem Hintergrund besser einordnen zu können.

Versteht man das Gebot der steuerlichen Freistellung des persönlichen Gebrauchsvermögens, wie es hier vorgeschlagen wird, als konkretisierenden Ausdruck des Leistungsfähigkeitsprinzips, liegt darin zugleich eine erste Grenzziehung. Denn ein Gebot kann jedenfalls nicht weiter reichen als das Prinzip, das es konkretisiert. Der genaue Anwendungsbereich des Leistungsfähigkeitsprinzips ist indes seinerseits sehr umstritten,²¹ worauf hier nicht im Einzelnen eingegangen werden kann. Nach verbreiteter Auffassung, die auch im Folgenden zugrunde gelegt wird, beansprucht das Leistungsfähigkeitsprinzip als verfassungsrechtlicher Lastenausteilungsmaßstab jedenfalls für Fiskalzwecksteuern²² grundsätzlich Geltung.²³

Markiert der Anwendungsbereich des Leistungsfähigkeitsprinzips damit zwar die äußerste Grenze des Gebots der steuerlichen Freistellung des persönlichen Gebrauchsvermögens, folgt daraus jedoch nicht, dass die diesem zugrunde liegenden Wertungen weitgehend unverändert auf alle am Leistungsfähigkeitsprinzip ausgerichteten Steuern übertragen werden könnten. Die derartigen Überlegungen zugrunde liegenden Forderungen nach Wertungskohärenz,²⁴ die häufig in Einheitsvorstellungen wie dem Gedanken der „Einheit der Rechtsordnung“ kulminieren, sollten nur mit Augenmaß erhoben werden.²⁵

Zwar drängt sich die Forderung nach Wertungskohärenz auf, wenn und soweit Normen in Teilrechtsordnungen gleichgerichtete Zwecke verfolgen, was etwa für die Annahme einer grundsätzlichen „Einheit der Steuerrechtsordnung“²⁶ spricht. Dabei darf aber nicht verkannt werden, dass

²¹ Siehe zum Meinungsstand statt aller *K.-D. Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 172. EL 10.2022, § 3 AO Rn. 50 f. mit zahlreichen w.N.

²² Siehe zur Einteilung steuerrechtlicher Normen nach Maßgabe ihrer Zwecke *J. Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.19 ff. m.w.N.

²³ Siehe nur *F. Kirchhof*, *StuW* 2002, 185 (187) m.w.N.; *J. Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.40 ff., auch zur partiellen Ergänzung durch das Äquivalenzprinzip.

²⁴ Exemplarisch zum Schutz des persönlichen Gebrauchsvermögens etwa *K. Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. II, 2. Aufl. 2003, S. 1027.

²⁵ Siehe zur entsprechenden Kritik an der „Einheit der Rechtsordnung“ nur *F. Reimer*, *Juristische Methodenlehre*, 2. Aufl. 2020, Rn. 330 f. und grundlegend *D. Felix*, *Einheit der Rechtsordnung*, 1998, insb. S. 399 ff.

²⁶ *K. Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. I, 2. Aufl. 2000, S. 94 ff.

(verfassungsrechtliche) Prinzipien für den einfachen Gesetzgeber vorrangig leitende Funktion haben, seine Gestaltungsmacht aber nur in Grenzfällen unmittelbar beschränken.²⁷

Dem einfachen Steuergesetzgeber kommen dabei insbesondere die Aufgabe und Gestaltungsprärogative zu, die Belastungsgründe der Einzelsteuern in den Grenzen der überkommenen Steuertypen der Finanzverfassung²⁸ festzulegen, sie in ihren Grundentscheidungen zu konturieren und aufeinander abzustimmen.²⁹ Eine steuerübergreifende Entfaltung des freiheitsgrundrechtlich fundierten Disponibilitätsgedankens, wie er dem Schutz des persönlichen Gebrauchsvermögens im Rahmen der Vermögensbesteuerung zugrunde liegt, bedarf daher einer auf den Belastungsgrund und die technische Ausgestaltung der jeweiligen Einzelsteuer bezogenen Anpassung. Diese These soll, ausgehend von der Systematisierung des geltenden Vielsteuersystems anhand der unterschiedlichen Indikatoren steuerlicher Leistungsfähigkeit,³⁰ exemplarisch für Steuern auf den Hinzuerwerb sowie auf die Einkommens- und Vermögensverwendung untersucht werden. Denn da das persönliche Gebrauchsvermögen in seinem Bestand von Verfassungen wegen vor einem Steuerzugriff geschützt ist, liegt es nahe, dass dies jedenfalls im Grundsatz auch für seinen Erwerb und seine Verwendung gelten könnte.

2. Steuern auf den Hinzuerwerb

a. Erbschaft- und Schenkungsteuer

Eine prinzipielle Übertragbarkeit der für die Vermögensteuer maßgebenden Wertungen scheint auch der Einheitswertbeschluss des Bundesverfassungsgerichts zur Erbschaft- und Schenkungsteuer nahezulegen. Dort führt das Gericht aus, die „weitreichende Gestaltungsbefugnis“ des Erbschaftsteuergesetzgebers finde aufgrund des durch Art. 14 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG vermittelten Schutzes ihre Grenze jedenfalls darin, dass der „erbschaftsteuerliche Zugriff bei Familienangehörigen im Sinne der Steuerklasse I (§ 15 Abs. 1 ErbStG)“ – also lediglich bei nahen Angehörigen

²⁷ R. Eckhoff, *StuW* 2016, 207 (209 ff.).

²⁸ BVerfGE 145, 171; ferner M. Teichmann, in: Kube/Reimer (Hrsg.), *HFSt* 18 (2022), S. 27 ff.

²⁹ Vgl. C. Seiler, *VVDStRL* 75 (2016), S. 333 (345 ff.).

³⁰ Statt aller J. Hey, in: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.55 ff. m.w.N.

– derart zu mäßigen sei, „daß jedem dieser Steuerpflichtigen der jeweils auf ihn überkommene Nachlaß [...] zumindest zum deutlich überwiegenden Teil oder, bei kleineren Vermögen, völlig steuerfrei zugute“ komme.³¹ Für den hiernach von der Erbschaftsteuer freizustellenden Nachlasswert bilde der im Einheitswertbeschluss zur Vermögensteuer „umrissene Wert des persönlichen Gebrauchsvermögens einen tauglichen Anhalt.“³²

Diese Rechtsprechung wurde wiederholt durch den Gesetzgeber aufgegriffen. Hervorzuheben ist insoweit das Jahressteuergesetz 1997, durch welches die persönlichen Freibeträge des § 16 Abs. 1 ErbStG „zur Schonung eines üblichen Familiengebrauchsvermögens“ signifikant erhöht – i.E. mehr als verdoppelt – wurden.³³ Von besonderer Bedeutung ist zudem die durch das Erbschaftsteuerreformgesetz 2009 eingeführte sachliche Steuerbefreiung für sog. Familienheime bei Erwerben von Todes wegen durch nahe Angehörige (§ 13 Abs. 1 S. 1 Nr. 4b und 4c ErbStG), die u.a. damit begründet wurde, sie solle das „besonders geschützte Familiengebrauchsvermögen“ krisenfest erhalten.³⁴

Während die Freibeträge in § 16 Abs. 1 ErbStG im Schrifttum verbreitet als Ausdruck einer leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung aufgefasst und gutgeheißen werden,³⁵ wird an der sachlichen Steuerbefreiung für den Erwerb von Familienheimen starke Kritik geäußert. Zutreffend wird darauf hingewiesen, dass die erbschaftsteuerliche Freistellung des persönlichen Gebrauchsvermögens im geltenden Recht – wovon auch das Bundesverfassungsgericht ausgeht³⁶ – der Höhe nach bereits hinreichend durch die Freibeträge des § 16 Abs. 1 ErbStG gewährleistet sei.³⁷ Da sich die zusätzlich zu diesen Freibeträgen und zudem der Höhe nach unbeschränkt gewährte Steuerbefreiung nur auf Grundvermögen, nicht aber auf sonstige

³¹ BVerfGE 93, 165 (173 ff.).

³² BVerfGE 93, 165 (175).

³³ Jahressteuergesetz (JStG) 1997 v. 20.12.1996, BGBl. I 1996, S. 2049. Siehe zur Begründung des Gesetzentwurfs BT-Drs. 13/4839, S. 38.

³⁴ Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Erbschaftsteuerreformgesetz – ErbStRG), BGBl. I 2008, S. 3018. Siehe zur Begründung des Gesetzentwurfs BT-Drs. 16/11107, S. 8 f. Die sachliche Steuerbefreiung für Zuwendungen *unter Lebenden* (§ 13 Abs. 1 S. 1 Nr. 4a ErbStG) war interessanterweise bereits durch das JStG 1996, BGBl. I 1995, S. 1250 eingeführt worden.

³⁵ J. Meincke/F. Hannes/M. Holtz, ErbStG, 18. Aufl. 2021, § 16 Rn. 1. Kritisch zu diesem Begründungsmuster BVerfGE 126, 400 (422 f.) – „selbst wenn es zuträfe“.

³⁶ BVerfGE 93, 165 (175).

³⁷ D. Eisele, in: Kube et al. (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Bd. II, 2013, § 187 Rn. 11; C. Meßbacher-Hönsch, ZEV 2015, 382 (387); A. Pahlke, ZEV 2015, 377 (381 f.).

Vermögenswerte bezieht, führe dies zu einer gewichtigen Ungleichbehandlung, die schwerlich durch eine divergierende Leistungsfähigkeit begründet oder gerechtfertigt werden könne.³⁸

So berechtigt diese Einwände sind, muss die Kritik gleichwohl noch grundsätzlicher ansetzen. In Frage zu ziehen ist insbesondere die Auffassung, wonach die für die Vermögensteuer geforderte Steuerfreistellung des persönlichen Gebrauchsvermögens im Sinne eines einheitlichen Wertungsmusters unbeschadet auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer übertragen und dort jedenfalls zur Rechtfertigung der persönlichen Freibeträge herangezogen werden kann.³⁹ Denn die im Schrifttum behauptete verminderte Leistungsfähigkeit bei Vermögenstransfers unter nahen Familienangehörigen kann – anders als dies für die Steuerfreistellung des persönlichen Gebrauchsvermögens im Rahmen der Vermögensteuer prägend ist – weder dem Grunde, noch der Höhe nach durch den Gedanken der Indisponibilität begründet werden. Die Verfügbarkeit für den Steuerpflichtigen wäre in vergleichbarer Weise auch bei Erwerbfern außerhalb des engsten Familienkreises eingeschränkt, sodass auch für diese an sich die deutlich höheren Freibeträge gelten müssten. Das Schrifttum begründet die behauptete verminderte Leistungsfähigkeit denn auch nicht mit dessen Indisponibilität, sondern damit, dass enge Angehörige bereits vor dem Erwerb (faktisch) Zugang zu den übertragenen Vermögenswerten hätten und durch den Vermögensübergang daher nicht in gleicher Weise bereichert seien.⁴⁰

Hinzu kommt, dass der für die Vermögensbesteuerung gebotene Schutz des persönlichen Gebrauchsvermögens einer strukturellen Anpassung an die Erbschaft- und Schenkungsteuer als Steuer auf den Hinzuerwerb bedarf. Denn aufgrund der Ausgestaltung der Vermögensteuer als Soll-Ertragsteuer wird im Ergebnis nicht *Vermögen* im Gegenwert eines durchschnittlichen Einfamilienhauses vor dem Steuerzugriff geschützt, sondern die mit diesem Vermögen typischerweise erzielbaren Soll-Erträge, im Ergebnis also nur ein Bruchteil seines Substanzwertes. Durch die Freibeträge des § 16 Abs. 1 ErbStG würde der Erwerb des persönlichen Gebrauchsver-

³⁸ J. Meincke/F. Hannes/M. Holtz, ErbStG, 18. Aufl. 2021, § 13 Rn. 32.

³⁹ In diese Richtung etwa J. Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.192; A. Pahlke, ZEV 2015, 377 (379); D. Eisele, in: Kube et al. (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Bd. II, 2013, § 187 Rn. 11; vgl. auch J. Meincke/F. Hannes/M. Holtz, ErbStG, 18. Aufl. 2021, § 13 Rn. 32.

⁴⁰ J. Meincke/F. Hannes/M. Holtz, ErbStG, 18. Aufl. 2021, § 16 Rn. 1.

mögens folglich der Höhe nach umfassender vor einer Besteuerung geschützt als der Bestand des so erworbenen Vermögens. Hierfür ist unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten kein tragfähiger Grund erkennbar.

Weder die persönlichen Freibeträge naher Angehöriger im Sinne von § 15 Abs. 1 ErbStG, noch die sachliche Steuerbefreiung für Familienheime können folglich mit dem Schutz des persönlichen Gebrauchsvermögens als Ausdruck einer leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung erklärt werden. Sie dienen vielmehr der Verwirklichung des aus Art. 6 Abs. 1 GG und der Erbrechtsgarantie (Art. 14 Abs. 1 GG) abzuleitenden und in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts anerkannten Familienprinzips⁴¹, das das Leistungsfähigkeitsprinzip bewusst durchbricht, um Erwerbe unter nahen Angehörigen gegenüber anderen Erwerbfern steuerlich zu begünstigen.⁴²

b. Einkommensteuer

Das lenkt den Blick auf die Einkommensteuer, die aufgrund ihrer Ausrichtung auf die persönliche Leistungsfähigkeit des individuellen Steuerpflichtigen und ihrer zyklischen Ausgestaltung prädestiniert dafür zu sein scheint, den Erwerb des in seinem Bestand besonders geschützten persönlichen Gebrauchsvermögens steuerlich zu erfassen. Und in der Tat berücksichtigt das geltende Einkommensteuerrecht den Erwerb persönlichen Gebrauchsvermögens bereits als Teil des von Verfassung wegen steuerfrei zu stellenden Existenzminimums⁴³. Dabei bildet das sozialhilferechtlich definierte Existenzminimum die Grenze für das einkommensteuerliche Existenzminimum, die nicht unterschritten werden darf.⁴⁴ Zwar zeigt sich insoweit eine Parallele zum Schutz des „Vermögensexistenzminimums“ im Rahmen der Vermögensteuer darin, dass auch das einkommensteuerliche Existenzminimum nicht gegenstands-, sondern wertbezogen gewährleistet wird. Gleichwohl repräsentiert der hiernach von der Besteuerung freizustellende Wert ein Bündel von typisiert bemessenen elementaren Waren und (Dienst-)Leistungen, dessen gegenständliche Zusammensetzung auch für das Steuerrecht verbindlich ist.⁴⁵

⁴¹ Vgl. BVerfGE 93, 165 (174); 126, 400 (424 f.).

⁴² Vgl. K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. 2003, S. 886.

⁴³ BVerfGE 82, 60 (85 f.); 99, 246 (259 f.); 107, 27 (48); 112, 164 (175) – st.Rspr.

⁴⁴ BVerfGE 99, 246.

⁴⁵ Vgl. Ebd., 260 f.

Der sozialhilferechtliche Mindestbedarf – einfachrechtlich in § 27a Abs. 1 S. 1 SGB XII und § 20 Abs. 1 S. 1 SGB II geregelt – erfasst neben anderem auch Aufwendungen für die Anschaffung von Hausrat und vergleichbare dem persönlichen Bedarf des Bedürftigen dienende Vermögensgegenstände.⁴⁶ Deren Erwerb ist aber nur in verhältnismäßig geringem Umfang geschützt: Von dem ab 1. Januar 2021 geltenden sozialhilferechtlichen Regelbedarf in Höhe von monatlich 446 Euro entfallen rund 22,37 % bzw. 99,77 Euro auf die Anschaffung von Vermögensgegenständen wie Bekleidung, Innenausstattung und Haushaltsgegenstände (§ 5 Abs. 1 Regelbedarfsermittlungsgesetz⁴⁷). In diesem Umfang wird der Erwerb persönlichen Gebrauchsvermögens durch den Grundfreibetrag (§ 32a Abs. 1 EStG) damit auch von der Einkommensbesteuerung ausgenommen. Die Diskrepanz zu dem Umfang der Steuerfreistellung im Rahmen der Vermögensteuer – die typischen Soll-Erträge eines Vermögens in Größenordnung eines Einfamilienhauses – wirft vor diesem Hintergrund die Frage auf, ob auch die einkommensteuerliche Berücksichtigung darüber hinausgehender Erwerbe verfassungsrechtlich geboten ist.

Insoweit ist zu gewärtigen, dass Empfängern von Sozialhilfe über den Regelbedarf hinaus von Verfassungs wegen auch Einmalbeihilfen (§ 31 Abs. 1 SGB XII bzw. § 24 Abs. 3 SGB II) gewährt werden müssen,⁴⁸ etwa für die Erstaussattung einer Wohnung. Der Bundesfinanzhof hat die einkommensteuerliche Berücksichtigung derartiger Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung (§ 33 EStG) unter Berufung auf seine „Gegenwerttheorie“ dagegen bislang stets abgelehnt.⁴⁹ Im Schrifttum wird diese Rechtsprechung ferner darauf gestützt, dass auch die sozialhilferechtlichen Einmalbeihilfen bereits durch den Grundfreibetrag abgegolten seien.⁵⁰ Indes bleiben die sozialhilferechtlichen Sonder- oder Mehrbedarfe bei der Ermittlung des steuerlichen Existenzminimums außer Betracht.⁵¹ Das ist

⁴⁶ Vgl. BVerfGE 99, 246 (260) unter Bezugnahme auf den Regelsatz des damals geltenden § 22 Abs. 3 BSHG; siehe ferner BVerfGE 125, 175 (223) m.w.N.

⁴⁷ Gesetz zur Ermittlung der Regelbedarfe und zur Änderung des Zwölften Buches Sozialgesetzbuch sowie weitere Gesetze v. 9.12.2020, BGB. I 2020, S. 2855.

⁴⁸ BVerfGE 99, 246 (260 f.).

⁴⁹ BFH, Urt. v. 5.3.1953 – IV 243/52 U, BStBl. III 1953, 126; Urt. v. 9.4.1965 – VI 23/65 S, BStBl. III 65, 441; siehe zu dieser Rspr. auch *F. Loschelder*, in: Schmidt, EStG, 41. Aufl. 2022, § 33 Rn. 90 Lemma „Hausrat“.

⁵⁰ *K. Wagner*, in: Brandis/Heuermann (Hrsg.), Ertragsteuerrecht, 163. EL 08.2022, § 32a EStG Rn. 28.

⁵¹ Vgl. den 13. Existenzminimumbericht (2022), S. 4.

nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts unter Typisierungsgesichtspunkten zwar grundsätzlich unbedenklich; zugleich muss aber in möglichst allen Fällen der tatsächliche existenznotwendige Bedarf berücksichtigt werden.⁵² Aufgrund der gegenwärtig geltenden Berechnungsmethode bleiben entsprechende Aufwendungen bei der Ermittlung der Höhe des steuerlichen Existenzminimums jedoch vollständig außer Betracht und werden infolge der gegenläufigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs auch nicht durch ihre Anerkennung als außergewöhnliche Belastung im Sinne von § 33 EStG berücksichtigt. Der Abzug als außergewöhnliche Belastung dient jedoch gerade der Berücksichtigung existenzsichernder Aufwendungen, die nicht typisierend durch das Existenzminimum erfasst werden können.⁵³ Vor diesem Hintergrund ist nicht ersichtlich, weshalb Steuerpflichtigen im Hinblick auf den Erwerb von Gegenständen des persönlichen Gebrauchsvermögens im Ergebnis ein niedrigeres Schutzniveau zu Teil werden soll, als Empfängern von Sozialhilfe. Der verfassungsrechtlich verbürgte Schutz des persönlichen Gebrauchsvermögens streitet daher für eine stärkere Berücksichtigung des Vermögenserwerbs im Rahmen der Einkommensbesteuerung.

3. Steuern auf die Einkommens-/Vermögensverwendung

Abschließend soll anhand der Grunderwerbsteuer exemplarisch untersucht werden, ob das Gebot der steuerlichen Freistellung des persönlichen Gebrauchsvermögens auch für Steuern auf die Einkommens- bzw. Vermögensverwendung Geltung beansprucht. Dieses Beispiel drängt sich aufgrund eines Kammerbeschlusses des Bundesverfassungsgerichts auf, in welchem dieses die Frage, ob der Erwerb eines zur Selbstnutzung bestimmten durchschnittlichen Eigenheims von Verfassungen wegen von der Grunderwerbsteuer ausgenommen werden muss, abschlägig beschied.⁵⁴ In diesem Zusammenhang führte das Gericht zwar aus, dass es jedenfalls „keinen Verfassungsrechtssatz des Inhalts gibt, wonach persönliches Gebrauchsvermögen (ungeachtet der Steuerart) von jeglicher Steuer freizustellen ist“.⁵⁵ Im Übrigen hat das Gericht indes sehr formal argumentiert, da es die zugrundeliegende Richtervorlage nach Art. 100 Abs. 1 GG maßgeblich bereits deshalb als unzulässig verwarf, weil das vorliegende Gericht

⁵² Vgl. BVerfGE 99, 246 (260 f.).

⁵³ R. Mellinshoff, in: Kirchhof/Seer (Hrsg.), EStG, 21. Aufl. 2022, § 33 Rn. 1 m.w.N.

⁵⁴ BVerfG, Beschl. v. 8.1.1999 – 1 BvL 14/98, juris.

⁵⁵ BVerfG, Beschl. v. 8.1.1999 – 1 BvL 14/98, juris, Rn. 22.

die von ihm angewandten verfassungsrechtlichen Maßstäbe nicht hinreichend konkretisiert hatte.

Zunächst ist daran zu erinnern, dass der Schutz des persönlichen Gebrauchsvermögens nach dem zutreffenden Verständnis des Bundesverfassungsgerichts grundsätzlich nicht gegenstands-, sondern wertbezogen ausgestaltet ist. Dem „Einfamilienhaus“ kommt in den einschlägigen Entscheidungen insoweit nicht deshalb herausgehobene Bedeutung zu, weil dieser Vermögensgegenstand *an sich* besonders geschützt wäre. Vielmehr handelt es sich dabei nur um ein griffiges Bild zur Annäherung an die quantitative Dimension des verfassungsrechtlich vorgegebenen Schutzes. Diese wertbezogene Steuerfreistellung ist aber Grundeigentümern und Inhabern anderer Vermögenswerte zur Abdeckung ihres Individualbedarfs gleichermaßen zu gewähren.⁵⁶ Da der Wohnbedarf idealtypisch sämtliche Steuerpflichtigen in vergleichbarer Weise trifft, kann der Erwerb von selbstgenutzten Eigenheimen nicht steuerlich berücksichtigt werden, ohne ihn zugleich gegenüber Steuerpflichtigen, die ihren Wohnbedarf auf andere Weise befriedigen, zu begünstigen. Wenn also gegenwärtig erwogen wird, den Ländern eine flexiblere Gestaltung der Grunderwerbsteuer – etwa durch einen Freibetrag – zu ermöglichen, um den Erwerb selbstgenutzten Wohneigentums zu erleichtern,⁵⁷ mag dieses Ansinnen zwar als Sozialzwecknorm⁵⁸, nicht aber als Lastenausteilungsnorm, die der Umsetzung des verfassungsrechtlichen Leistungsfähigkeitsprinzips dient, gerechtfertigt werden können.

IV. Fazit

Das Gebot der Freistellung des persönlichen Gebrauchsvermögens von der Vermögensteuer findet seinen verfassungsrechtlichen Geltungsgrund im Schutz der freien Entfaltung im vermögensrechtlichen Bereich (Art. 2 Abs. 1 und Art. 14 GG). Mit Rücksicht auf die grundrechtlich geschützte Entscheidungsfreiheit der Steuerpflichtigen ist es nicht gegenstands-, sondern wertbezogen ausgestaltet. Das Gebot ist zugleich Ausdruck einer am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierten Besteuerung. Denn mit demjeni-

⁵⁶ BVerfGE 93, 121 (141).

⁵⁷ Mehr Fortschritt wagen, Koalitionsvertrag 2021-2025, S. 72.

⁵⁸ Siehe zu Begriff und Systematik *J. Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.21.

gen Teil seines Vermögens, das seinem Wert nach dem persönlichen Gebrauchsvermögen entspricht, kann der Steuerpflichtige keine Erträge erzielen, ohne eigene schützenswerte Belange zu vernachlässigen. Die typischerweise erzielbaren Soll-Erträge sind für ihn daher nicht disponibel und repräsentieren damit keine steuerbare Leistungsfähigkeit.

Die dem Gebot zugrunde liegenden Wertungen beanspruchen auch für andere Steuern als die Vermögensteuer Geltung. Dabei sind jedoch deren jeweilige Belastungsgründe zu berücksichtigen. Entgegen einer in der Literatur verbreiteten Auffassung können die persönlichen Freibeträge des § 16 Abs. 1 ErbStG nicht als Ausdruck eines leistungsfähigkeitsgerechten Schutzes der persönlichen Gebrauchsvermögen verstanden werden. Im Rahmen der Einkommensteuer findet das Gebot seine Entsprechung in der durch das Existenzminimum geschützten Vermögensbildung, die jedoch *de lege lata* nur unzureichend ausgestaltet ist und hinter dem sozialhilfrechtlichen (Mindest-)Niveau zurückbleibt. Im Rahmen der Steuern auf die Einkommens- bzw. Vermögensverwendung können die dem Gebot zugrunde liegenden Wertungen nur unzureichend verwirklicht werden. Auch insoweit bietet sich eine stärkere Berücksichtigung im Rahmen der auch verwendungsbezogen ausgestalteten Einkommensteuer an.

§ 4 Der verengte steuerrechtliche Blick im Verfassungs- und EU-Primärrecht – Eine Fallstudie

Noah Zimmermann

I. Steuerrecht als „Sonderrecht“?

Das Steuerrecht wird in Deutschland vielfach als Rechtsgebiet mit Sonderstellung angesehen.¹ Nicht zu bestreiten sind dabei gewisse besondere institutionelle Verankerungen wie das Vorhandensein einer eigenen Gerichtsbarkeit oder die regelmäßig gesonderte Erwähnung im Rahmen der Lehrbefugnis. Allerdings gibt es auch im materiellen Recht Besonderheiten. Solche materiell-rechtlichen Besonderheiten sind dort nicht verwunderlich, wo speziell für das Steuerrecht auch eigene gesetzliche Normen gesetzt wurden, wie dies etwa auf der Ebene des einfachen Rechts oder in Bezug auf die Finanzverfassung der Fall ist. Im ersten Zugriff verwunderlich erscheinen mag es allerdings, dass es nach allgemeiner Ansicht hinsichtlich des Steuerrechts auch in Bezug auf im Ausgangspunkt eigentlich fachrechtsgebietsneutrale Normen Besonderheiten gibt, die wie etwa die Grundrechte oder die EU-Grundfreiheiten keine Regelungen speziell nur für das Steuerrecht treffen. Zu nennen wären etwa bei Art. 3 Abs. 1 GG die Betonung des Leistungsfähigkeitsprinzips und des Folgerichtigkeitsgebots² sowie bei den Grundfreiheiten die in der Rechtsprechungspraxis erhöhte

¹ Vgl. bereits A. Hensel, VVDStRL 3 (1927), S. 63 (72 ff.); in neuerer Zeit etwa C. Seiler, in: Droege/Seiler (Hrsg.), *Eigenständigkeit des Steuerrechts*, 2019, S. 19 (19 ff.); v.a. zu den Besonderheiten der Steuerrechtswissenschaft und ihrer Sicht auf das Steuerrecht als ihren Untersuchungsgegenstand umfassend M. Droege, *Eigenheiten der Steuerrechtswissenschaft*, 2016.

² So erfolgend in einer durch das BVerfG häufig verwendeten Eingangsformulierung im Rahmen der Entfaltung der verfassungsrechtlichen Maßstäbe bei der Überprüfung von Steuergesetzen anhand von Art. 3 Abs. 1 GG, s. etwa BVerfGE 105, 73 (125); 107, 27 (46); 110, 412 (433); 116, 164 (180); 117, 1 (30); 121, 108 (119); 122, 210 (230 f.); aus jüngerer Zeit mit nunmehr anderer Formulierung, aber in der Sache unverändert etwa BVerfG, NJW 2022, 532 (534); BVerfG, NVwZ 2022, 1038 (1045).

Relevanz der objektiven Vergleichbarkeit³ bei gleichzeitig marginaler Relevanz von nichtdiskriminierenden Beschränkungen⁴.

In Bezug auf solche im Ausgangspunkt fachrechtsgebietsneutralen Normen wird hinsichtlich deren Anwendung im Steuerrecht häufig ein Bedürfnis nach deren „bereichsspezifischer Konkretisierung“ geltend gemacht.⁵ Auch wenn „Konkretisierungen“ zur Rechtsanwendung regelmäßig notwendig sein mögen, sind hiermit stets auch Gefahren verbunden. Es muss klar sein, dass eine „Konkretisierung“ als Gesetzesauslegung⁶ nicht nur eine bloße logische Deduktion, sondern auch eine Rechtsschöpfung, eine Rechtserzeugung ist.⁷ In diesem Zuge muss darauf geachtet werden, dass die gesetzliche Rückbindung an die fachrechtsgebietsneutrale Norm gewahrt bleibt⁸ und die Kohärenz der Rechtsanwendung im Steuerrecht im Verhältnis zur Anwendung in Bezug auf andere Rechtsgebiete nicht verloren geht. Letzterer Problembereich wurde im steuerrechtswissenschaftlichen Diskurs v.a. unter dem Terminus der „Sonderdogmatik“ behandelt.⁹ Als

³ Vgl. A. Musil, in: ders./Weber-Grellet (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2019, Einf. Rn. 98; s. hier speziell für das Steuerrecht allerdings Art. 65 Abs. 1 lit. a) AEUV.

⁴ Ebd., Einf. Rn. 96; P. Wattel, in: Terra/Wattel, European Tax Law, Bd. 1, 7. Aufl. 2019, S. 39 (88); E. Reimer, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rn. 7.42 und 7.194. Prominente Ausnahme bleibt EuGH, Urt. v. 11.6.2015, C-98/14, EU:C:2015:386 – Berlington Hungary.

⁵ Der Begriff wird v.a. in Bezug auf Art. 3 Abs. 1 GG verwendet, s. in der Rechtsprechung BVerfG, DStRE 2005, 877 (878); NJW 2021, 3309 (3311); BFH, BStBl. II 2007, 259 (260); BFH v. 7.11.2006 – IX R 45/04, BFH/NV 2007, 1473 (1474). Den Begriff hingegen über Art. 3 Abs. 1 GG hinaus verwendend H. Kube, DStR 2011, 1781 (1782); J. Hey, StuW 2015, 3 (4 ff.); dies., in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 312. EL 07.2020, Einf. EStG Rn. 41; den Begriff auch speziell hinsichtlich des Unionsrechts verwendend J. Englisch, UR 2011, 401 (402).

⁶ R. Zippelius/T. Würtenberger, Juristische Methodenlehre, 12. Aufl. 2021, S. 80 f.

⁷ Vgl. BVerfG, NVwZ 2016, 1630 (1631); grundlegend hierzu P. Heck, Gesetzesauslegung und Interessenjurisprudenz, 1914, S. 22; A. J. Merkl, Juristische Blätter 47 (1918), 425 (426 f.; 464) und H. Kelsen, Reine Rechtslehre, 1. Aufl. 1934, S. 82 f.; ebenso u.a. auch H. Rupp, NJW 1973, 1769 (1770); C. Starck, VVDStRL 34 (1976), S. 43 (49); P. Kirchhof, NJW 1986, 2275 (2276, 2277); N. Zimmermann, in: Ammann et al. (Hrsg.), Verantwortung und Recht, 2022, S. 215 (222 f.).

⁸ Zum Problem der Gesetzesbindung N. Zimmermann, in: Ammann et al. (Hrsg.), Verantwortung und Recht, 2022, S. 215 (223 ff.) m.w.N.

⁹ S. bezüglich des Steuerverfassungsrechts etwa O. Lepsius, JZ 2014, 488 (497 f.); A. Musil, in: Schön/Röder (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II, 2014, S. 129; K. Tipke, StuW 2014, 273 (279 ff.); J. Hey, StuW 2015, 3; S. Kempny, JöR 64 (2016), 477; A. Musil, JöR 64 (2016), 443; U. Palm, JöR 64 (2016), 457; M. Eichberger, FS BFH, 2018, 501 (506 ff.); ohne den Begriff zu verwenden hierzu auch U. Kischel, in: Melling-

Sonderdogmatik soll hier eine Dogmatik verstanden werden, die für einen begrenzten Sachbereich von einer allgemeinen Dogmatik abweicht. Es besteht also ein Regel-Ausnahme-Verhältnis. Dementsprechend sollte es nicht als Sonderdogmatik angesehen werden, wenn ein allgemeiner Rechtsgrundsatz immer seine sachbereichsspezifische Konkretisierung vorsieht.¹⁰ Denn solche Konkretisierungen sind dann durch den allgemeinen Grundsatz selbst veranlasst und somit eben keine Ausnahme zu diesem.

Der vorliegende Beitrag soll anhand praktischer Beispiele in Form von zwei BFH-Urteilen aufzeigen, dass bei einer zu starken Fokussierung auf besondere „Konkretisierungen“ fachrechtsgebietsneutraler Normen sowie bei deren mangelhafter Herleitung und systematischer Verortung tatsächlich die Gefahr besteht, dass die allgemeine Dogmatik des Verfassungs- und EU-Primärrechts aus den Augen gerät. Dabei soll außen vor bleiben, inwiefern es sich im Steuerrecht im Einzelfall überhaupt um Sonderdogmatiken handelt und ob diese ggf. berechtigt sind oder nicht.¹¹ Vielmehr soll exemplarisch nachgewiesen werden, dass es bei einem alleinigen Fokus auf steuerrechtsspezifische Konkretisierung dazu kommen kann, dass sich nach der allgemeinen Dogmatik offensichtlich aufdrängende Fragen übersehen oder ignoriert werden. Dieses Problem der Ausblendung entscheidungserheblicher Fragen geht über das Problem der Sonderdogmatik hinaus und sollte deshalb von diesem unterschieden werden. Denn eine völlige Ausblendung einer im konkreten Fall relevanten rechtlichen Frage ist in jedem Fall methodisch nicht haltbar. Sie verletzt mindestens den juristischen Begründungszwang, häufig dürfte aus dem Übergehen eines Problems auch eine Verletzung des Kohärenzgebotes resultieren.

hoff/Palm (Hrsg.), Gleichheit im Verfassungsstaat, 2008, S. 175. Aber auch die steuerrechtliche Rechtsprechung des EuGH hinsichtlich der EU-Grundfreiheiten wird teilweise als „Sonderdogmatik“ bezeichnet, s. *H. Kube*, in: Kruthoffer-Röwekamp (Hrsg.), Die Rechtsprechung des EuGH in ihrer Bedeutung für das nationale und internationale Recht der direkten Steuern, 2010, S. 133 (134); *A. Musil*, in: ders./Weber-Grellet (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2019, Art. 49 AEUV Rn. 3.

¹⁰ Ähnliche Differenzierung bei *U. Palm*, JöR 64 (2016), 457 (458 f.).

¹¹ S. zu den jeweiligen Diskussionen die Nachweise in Fn. 9.

II. BFH v. 18.4.2012 – X R 62/09 zu Art. 3 Abs. 1 GG und Nichtabziehbarkeit von durch DBA freigestellten Altersvorsorgeaufwendungen

In BFH v. 18.4.2012 – X R 62/09 beehrte ein in Deutschland ansässiger Kläger den Abzug von obligatorischen Beiträgen an die schweizerische Alters- und Hinterlassenenversicherung als Sonderausgaben von der deutschen Einkommensteuer. Dieser wurde ihm unter Verweis auf § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG verwehrt, was durch das hier gegenständliche Urteil auch durch den BFH bestätigt wurde. Denn nach der Norm ist der Abzug von Vorsorgeaufwendungen als Sonderausgaben grds. versagt, wenn die Vorsorgeaufwendungen im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen. Nach st. Rspr. liegen diese Voraussetzungen des Abzugsverbots auch dann vor, wenn die die Versicherungspflicht auslösenden Einnahmen durch DBA freigestellt werden.¹² Dies war hier aufgrund von Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 lit. d) DBA Schweiz der Fall.

Der X. Senat prüft die Vereinbarkeit dieses Ergebnisses u.a. mit Art. 3 Abs. 1 GG sowie mit dem „subjektiven Nettoprinzip“.¹³ In Bezug auf Art. 3 Abs. 1 GG wird ausgeführt, dass bereits keine Ungleichbehandlung zwischen Altersvorsorgeaufwendungen und vorweggenommenen Werbungskosten vorliege. Denn bei vorweggenommenen Werbungskosten würde mit § 3c Abs. 1 EStG eine Parallelvorschrift zu § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG bestehen. Hinsichtlich des subjektiven Nettoprinzips zieht sich der Senat darauf zurück, dass höchstens die Konstellation problematisch sei, dass betroffene Steuerpflichtige weder im Tätigkeits- noch im Ansässigkeitsstaat die Vorsorgeaufwendungen im Rahmen der Einkommensbesteuerung abziehen können. Dies sei aber hier nicht der Fall, da eine Berücksichtigung in der Schweiz erfolge.

Was der Senat allerdings nicht thematisiert, ist die hier eigentlich relevanteste Frage, ob nicht im Verhältnis zwischen Vorsorgeaufwendungen, die

¹² Bereits BFH, BStBl. II 1993, 149 (149). Es ist nach der Rspr. nicht notwendig, dass die einschlägige Steuerbefreiung spezifisch den Zweck der einfachgesetzlichen Berücksichtigung der Minderung der Leistungsfähigkeit durch das Tätigen der Vorsorgeaufwendungen hat, s. BFH, BStBl. II 1981, 16 (17 f.).

¹³ Im Urteil kaum diskutiert wird die Vereinbarkeit von § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG mit dem Freizügigkeitsabkommen EU-Schweiz (FZA). Inwiefern der BFH das FZA im hier besprochenen Fall möglicherweise unzureichend berücksichtigt hat, ist für das in diesem Beitrag untersuchte Hauptthema des verengten steuerrechtlichen Blicks allerdings nicht relevant.

wegen einer DBA-Freistellung von Einnahmen nach § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht abziehbar sind, und entsprechenden Vorsorgeaufwendungen, die nicht dem Abzugsverbot unterfallen und damit abziehbar sind, eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung vorliegt. Denn dies kann jedenfalls nicht ohne Weiteres von der Hand gewiesen werden. Der Anwendungsfall „Freistellung durch DBA“ mag nicht so recht zur eigentlichen Ratio von § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG passen. Die Norm soll eine doppelte Entlastung durch sowohl Steuerbefreiung als auch Sonderausgabenabzug verhindern. Diese Ratio greift allerdings bei DBA-Freistellung nicht ein, weil hier die Steuerbefreiung aus einem anderen Grund erfolgt als die Ermöglichung des Sonderausgabenabzugs. Während der Sonderausgabenabzug zugelassen wird, um Vorsorgeaufwendungen einfachrechtlich als leistungsfähigkeitsmindernd anzuerkennen, wird die DBA-Freistellung zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung der Einnahmen gewährt. Zwar könnte man sich darauf berufen, dass § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG in den DBA-Fällen eine andere Doppelentlastung verhindern soll, nämlich die durch mehrere Staaten beim Sonderausgabenabzug. Allerdings erscheint die Annahme einer derartigen Rechtfertigung keinesfalls zwingend, da die Verhinderung dieser bilateralen Doppelentlastung auch als Zufallseffekt angesehen werden könnte. Denn die Norm i.d.F. des heutigen Hs. 1 geht nicht explizit auf die DBA-Fälle ein und enthält demnach auch kein Erfordernis, dass das Abzugsverbot nur im Falle einer solchen bilateralen Doppelentlastung eingreift.

Was hier allerdings am meisten interessiert, ist die Frage, warum der Senat auf dieses Problem nicht einget. Diesbezüglich ist einzuräumen, dass hierüber im Rahmen dieses Beitrags sicherlich keine letzte Gewissheit verschafft werden kann. Jedoch wird die undurchsichtige verfassungsrechtliche Maßstabbildung des Senats nicht positiv dazu beigetragen zu haben, das hier nicht thematisierte rechtliche Problem zu erkennen. Im Rahmen von Art. 3 Abs. 1 GG konzentriert sich der Senat, ohne zuvor ausdrücklich über die Bestimmung der relevanten Vergleichssachverhalte zu reflektieren, direkt darauf, ob Altersvorsorgeaufwendungen den Sonderausgaben und nicht den Werbungskosten zugewiesen werden durften und was diese Zuweisungen für Konsequenzen für die Gleichheitsprüfung hat. Statt mit den allgemeinen verfassungsrechtlichen Maßstäben zu beginnen, stürzt sich der Senat direkt auf spezifisch steuerrechtliche Aspekte wie die einkommensteuersystematische Einordnung von Altersvorsorgeaufwendungen. Auch bei der Prüfung des „subjektiven Nettoprinzips“ wird ein ähnliches Problem deutlich. Hier wird nicht einmal benannt, mit welcher verfassungsrechtlichen Norm überhaupt die Vereinbarkeit geprüft wird.

Diese Kritik ist auch kein reiner Formalismus, weil somit (freilich in teilweiser Übereinstimmung mit der Praxis des BVerfG)¹⁴ unklar bleibt, ob mit dem „subjektiven Nettoprinzip“ hier ein freiheitsrechtlicher oder ein gleichheitsrechtlicher Maßstab geprüft wird, was selbstredend erhebliche Auswirkungen auf die vorzunehmende Prüfung hat. Zwar mag man aus dem Kontext sowohl im Rahmen dieses Urteils als auch hinsichtlich der Rechtsprechung des BVerfG¹⁵ den Schluss ziehen, dass mit dem subjektiven Nettoprinzip üblicherweise ein freiheitsrechtlicher Maßstab gemeint ist, nach dem u.a. steuerliche Eingriffe in das Existenzminimum absolut untersagt sind. Allerdings trägt die unklare Maßstabsbildung dazu bei, die argumentative Struktur des Urteils zu verwischen. Sie gefährdet damit die konsequente Anwendung des Verfassungsrechts, wie hier des allgemeinen Gleichheitssatzes nach Art. 3 Abs. 1 GG.

III. BFH v. 13.4.2021 – I R 19/19 zu Art. 45 AEUV und Nichtberücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen im Rahmen des Progressionsvorbehalts

Um eine teilweise ähnliche Konstellation ging es in BFH v. 13.4.2021 – I R 19/19, wobei hier die Vorsorgeaufwendungen allerdings an ein deutsches Versorgungswerk gezahlt wurden und Tätigkeitsstaat anstatt der Schweiz nun Österreich war. Auch in diesem Fall wurde jedoch der Sonderausgabenabzug durch den BFH abgelehnt, erneut mit dem Argument der Abziehbarkeit der Aufwendungen im Tätigkeitsstaat. Dabei konzentrierte sich der Senat hier allerdings auf die Prüfung von Art. 45 AEUV, wobei er aus dem vorgenannten Grund eine Rechtfertigung durch den Rechtfertigungsgrund der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis annahm. Hilfsweise hatte der Kläger in diesem Verfahren aber noch geltend gemacht, dass die Vorsorgeaufwendungen in Deutschland wenigstens im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu seinen Gunsten berücksichtigt werden sollten. Auch dies lehnte der BFH aber ab. Weder lasse dies § 32b EStG zu, noch liege ein Verstoß gegen Art. 45 AEUV vor. Hinsichtlich der Unionsrechtmäßigkeit verweist der BFH erneut darauf, dass sich

¹⁴ Beispielsweise wird in BVerfGE 120, 125 (154) als Maßstab „Art. 1 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 20 Abs. 1, Art. 3 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG“ benannt.

¹⁵ So wird etwa in BVerfGE 120, 125 (154 f.) trotz der Erwähnung von Art. 3 Abs. 1 GG kein Vergleich durchgeführt, sondern ein „absoluter“ Maßstab aufgestellt, was für den freiheitsrechtlichen Charakter spricht.

aus der EuGH-Rechtsprechung ergebe, dass bei Berücksichtigung der Aufwendungen im Tätigkeitsstaat der Ansässigkeitsstaat eine steuermindernde Berücksichtigung der Vorsorgeaufwendungen ausschließen dürfe. Diese Argumentation überträgt der BFH auch auf die Frage der Berücksichtigung der Vorsorgeaufwendungen im Rahmen des Progressionsvorbehalts. Vor dem Hintergrund der bisher ergangenen EuGH-Rechtsprechung sieht der BFH auch keine Vorlagepflicht.

Diese unionsrechtliche Bewertung des Senats ist hinsichtlich der Frage der Berücksichtigung im Rahmen des Progressionsvorbehalts fragwürdig. Aus dem zitierten EuGH-Urteil *Bechtel* ergibt sich keine explizite Aussage zum Progressionsvorbehalt. Auch ist nicht klar, an welcher Stelle der Prüfung der Grundfreiheiten es der BFH festmacht, dass keine Verletzung von Art. 45 AEUV vorliege. So ist nicht ersichtlich, ob der BFH erkannt hat, dass es hier zunächst auf die Frage ankommt, ob man als Vergleichspaar die Situation der Berücksichtigung von Aufwendungen im Rahmen der Bemessungsgrundlage im reinen Inlandsfall einerseits und der Situation der Nichtberücksichtigung entsprechender Aufwendungen im Rahmen des Progressionsvorbehalts im grenzüberschreitenden Fall andererseits heranziehen darf. Dies wurde in der EuGH-Rechtsprechung nämlich bereits bejaht.¹⁶ Sodann würde sich die zweite Frage stellen, ob ein Rechtfertigungsgrund eingreift. Hier erneut auf den Rechtfertigungsgrund der Notwendigkeit der Sicherstellung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zu verweisen, ist jedenfalls zweifelhaft, weil eine Berücksichtigung im Rahmen des Progressionsvorbehalts gerade nicht zu einer materiell verdoppelten Entlastung führt. Ansonsten müsste man im Übrigen auch bei Anwendung des Progressionsvorbehalts in Fällen der DBA-Freistellung von Einkünften von Doppelbesteuerung sprechen. Es werden durch den Progressionsvorbehalt lediglich die *zusätzlichen* Auswirkungen auf Ebene des progressiven Tarifs durch die Nichtberücksichtigung auf Ebene der Bemessungsgrundlage neutralisiert.

Methodisch betrachtet greift auch hier der BFH einzelne, bereits sehr stark auf das Steuerrecht spezifizierte Aussagen des EuGH heraus und führt eine Rechtsanwendung allein auf deren Basis durch. Die einzelnen Stufen der Prüfung der Grundfreiheiten werden nicht getrennt, es wird kein Bezug auf die allgemeine Dogmatik der Grundfreiheiten genommen. Eine solche Vorgehensweise bei der Rechtsanwendung ist methodisch problematisch. Es besteht die konkrete Gefahr, dass dadurch kaum vertretbare Ergebnisse

¹⁶ S. EuGH v. 21.02.2006, C-152/03, EU:C:2006:123, Rn. 18 ff. – Ritter-Coulais.

erzielt werden. So auch hier: Vor dem Hintergrund des zuvor inhaltlich Erläuterten erscheint es nicht überzeugend, dass der BFH hinsichtlich des Progressionsvorbehalts eine geklärte Rechtslage angenommen und dementsprechend keine Vorlagepflicht gesehen hat.

IV. Ein Plädoyer für eine grundständige Entfaltung von steuerrechtlichen Prüfungsmaßstäben

Es bewahrheitet sich: Methodik ist kein Selbstzweck. Wenn sich Gerichte bei der Rechtsanwendung nicht strukturiert mit den gesetzlichen Normen und der bisherigen einschlägigen Rechtsprechung auseinandersetzen, drohen erhebliche Inkohärenzen in der Rechtsprechung zu entstehen. Diese Maßgaben bedeuten für die Prüfung von Grundrechten und der Grundfreiheiten, dass bei jedem Prüfungsschritt der rechtliche Maßstab von der allgemeinen Dogmatik her entwickelt werden muss. Das bedeutet, dass im Ausgangspunkt etwa für das Steuerrecht dieselben Maßstäbe gelten müssen wie für alle anderen Rechtsgebiete. Sicherlich können und müssen die Maßstäbe dann in Bezug auf den jeweiligen Fall konkretisiert werden. Jedoch muss auch dabei die Kohärenz der Auslegung der Grundrechte und Grundfreiheiten im Verhältnis zu deren Anwendung in anderen Rechtsgebieten gewahrt werden. Ob auch eine Sonderdogmatik i.e.S.¹⁷ zulässig sein kann, mag hier offenbleiben. Jedenfalls müssen bereichsspezifische Divergenzen offengelegt und begründet werden, um sie diskutierbar und kritisierbar zu machen, womit letztlich nichts Geringeres als die Einhaltung der Gesetzesbindung sichergestellt wird.¹⁸

Leider erscheint dies in Bezug auf das Steuerrecht alles andere als selbstverständlich, wie nicht nur die beiden zuvor behandelten BFH-Urteile zeigen. Vielmehr wird dem Problem teilweise selbst durch das BVerfG oder den EuGH Vorschub geleistet. Paradigmatisch ist etwa, dass bis heute jedenfalls nicht im Detail geklärt ist, wie eigentlich das Leistungsfähigkeitsprinzip zur allgemeinen Dogmatik von Art. 3 Abs. 1 GG steht.¹⁹ Der gängigste Erklärungsansatz dürfte sein, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip als Vergleichsmaßstab bestimmt, welche Sachverhalte überhaupt miteinander

¹⁷ S. dazu unter I.

¹⁸ Vgl. dazu *N. Zimmermann*, in: Ammann et al. (Hrsg.), *Verantwortung und Recht*, 2022, S. 215 (226 f.) m.w.N.

¹⁹ Vgl. *F. Kirchhof*, BB 2017, 662 (662), der das Leistungsfähigkeitsprinzip generell als mit zahllosen Unsicherheiten behaftet ansieht.

verglichen werden dürfen, sodass bei einer Ungleichbehandlung überhaupt eine Rechtfertigungspflicht ausgelöst wird.²⁰ In der Terminologie der allgemeinen Dogmatik würde dies bedeuten, dass anhand der Leistungsfähigkeit bestimmt wird, ob die beiden Sachverhalte des Vergleichspaars „wesentlich gleich“ bzw. „wesentlich ungleich“ sind oder nicht. Wenn man sich aber etwa exemplarisch die aktuellsten bedeutenden steuerrechtlichen BVerfG-Urteile zu Art. 3 Abs. 1 GG ansieht,²¹ dann ist zu konstatieren, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip zwar immer im Rahmen der Darlegung der verfassungsrechtlichen Maßstäbe als solcher benannt wird. Inwiefern es sich in die Dogmatik von Art. 3 Abs. 1 GG einfügt, wird allerdings nicht im Detail erläutert. Bezeichnend ist v.a. auch, dass im Rahmen der Subsumtion teilweise nicht mehr auf das Leistungsfähigkeitsprinzip eingegangen wird.²² Wenn dies doch geschieht, wird dann manchmal im Rahmen der Rechtfertigung mit der Leistungsfähigkeit argumentiert,²³ was mit den eigenen steuerverfassungsrechtlichen Maßstäben des BVerfG nur schwerlich vereinbar scheint. Es bleibt deshalb regelmäßig unklar, was eigentlich die genaue rechtliche Auswirkung der Anerkennung des Leistungsfähigkeitsprinzips im Rahmen von Art. 3 Abs. 1 GG ist und wie die Prüfung im Vergleich dazu verlief, wenn man das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht verfassungsrechtlich anerkennen würde.

Es wird teilweise argumentiert, dass jedenfalls in der BVerfG-Rechtsprechung trotz dieser bisweilen verwirrenden Vorgehensweise zumindest im Ergebnis kein Unterschied zur allgemeinen Dogmatik bestehe und deshalb keine steuerrechtliche Sonderdogmatik vorliege,²⁴ sowohl im Rahmen von Art. 3 Abs. 1 GG als auch im Rahmen anderer Maßstäbe. Selbst wenn dies im Regelfall zutreffen würde, zeigen die oben beispielhaft behandelten BFH-Urteile, dass die mangelhafte Koordinierung mit der allgemeinen Dogmatik im Steuerrecht sich im Einzelfall durchaus auf das Ergebnis auswirken kann. Wie groß diesbezüglich das quantitative Ausmaß ist, dürfte

²⁰ In diesem Sinne BVerfG v. 9.4.2003 – BvL 1/01 u.a., BVerfGE 108, 52 (69); vgl. auch A. Musil, in: Schön/Röder (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II, 2014, S. 129 (136); U. Palm, JöR 64 (2016), 457 (464); C. Seiler, VVDStRL 75 (2016), S. 333 (340 f.); ders., in: Droege/Seiler (Hrsg.), Eigenständigkeit des Steuerrechts, 2019, S. 19 (23). Zu dieser Interpretation entgegenstehenden Beispielen aus der Rspr. des BVerfG s. Fn. 23.

²¹ BVerfG NJW 2022, 532 (533 ff.); NVwZ 2022, 1038 (1045 ff.); NVwZ 2022, 1452 (1455 ff.).

²² So bei BVerfG, NVwZ 2022, 1452 (1458).

²³ S. etwa BVerfG, NJW 2022, 532 (536); vorher bereits ähnlich in BVerfGE 97, 332 (344).

²⁴ Vgl. etwa M. Eichberger, FS BFH, 2018, 501 (506).

nur schwerlich feststellbar sein. Allerdings kann aufgrund der immer wieder auffallenden methodischen Defizite nicht ausgeschlossen werden, dass davon eine Gefahr für die verfassungs- und unionsrechtlich gebotene Rechtsanwendungsgleichheit ausgeht.

§ 5 Bus und Bahn

– Zum Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht

Hanno Kube

I. Umsatzsteuerbegünstigung des Schienenbahnfernverkehrs

Beförderungsleistungen im öffentlichen Personennahverkehr sind gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG umsatzsteuerbegünstigt. Es gilt der ermäßigte Steuersatz von 7 %, nicht der Regelsteuersatz von 19 %. In Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 der Bundesregierung wurde die Steuer-satzermäßigung auf die Beförderung von Personen im inländischen Schienenbahnfernverkehr erstreckt.¹ Der Linienbusfernverkehr unterliegt dagegen weiterhin dem Regelsteuersatz. Es fragt sich, ob die Änderung von § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG mit dem EU-mehrwertsteuerrechtlichen Neutralitätsgrundsatz vereinbar ist.²

II. Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität im EU-Mehrwertsteuerrecht

1. Inhalt und normative Grundlage

Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität ist ein Grundprinzip des EU-rechtlich harmonisierten Mehrwertsteuerrechts. So heißt es schon im fünften Erwägungsgrund zur Ersten Mehrwertsteuer-Richtlinie: „Die größte Einfachheit und Neutralität eines Mehrwertsteuersystems wird erreicht,

¹ Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht v. 21.12.2019, BGBl. I 2019, S. 2886. Die Änderung von § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG trat Anfang 2020 in Kraft. Siehe zu dieser Änderung auch das BMF-Schreiben v. 21.1.2020, BStBl. I 2020, S. 197; dazu R. Prätzler, DB 2020, 468 ff.

² Der Verf. war mit dieser Frage im Rahmen eines Rechtsgutachtens befasst, das im Auftrag eines Unternehmens des Busfernverkehrs angefertigt wurde; siehe dazu auch H. Kube, UR 2020, 590 ff.

wenn die Steuer so allgemein wie möglich erhoben wird und wenn ihr Anwendungsbereich alle Produktions- und Vertriebsstufen sowie den Bereich der Dienstleistungen umfasst.³ Aus diesem Grund wurde die Mehrwertsteuer als Netto-Allphasen-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug ausgestaltet.⁴ Doch verlangt der Neutralitätsgrundsatz nicht nur die Freistellung des unternehmerischen Leistungsbezugs von einer endgültigen Umsatzsteuerbelastung. Vielmehr kann Wettbewerbsneutralität nur dann sichergestellt werden, wenn auch auf der Seite der Ausgangsumsätze Gleichbehandlung gewährleistet ist. Der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) hat diese Ausprägung des steuerlichen Neutralitätsgrundsatzes in zahlreichen Entscheidungen konkretisiert.⁵ Das EU-Mehrwertsteuerrecht verlangt danach die steuerliche Gleichbehandlung von miteinander im Wettbewerb stehenden Waren und Dienstleistungen, mit denen Ausgangsumsätze getätigt werden. Dies bedeutet auch, dass die Wirtschaftsteilnehmer, die miteinander im Wettbewerb stehende Umsätze tätigen, umsatzsteuerrechtlich gleichbehandelt werden müssen.⁶ Die Anforderung der Gleichbehandlung bezieht sich auf die Steuerbarkeit, die Steuerpflicht, die Bemessungsgrundlage und den Steuersatz,⁷ mithin auch auf die Anwendung von Steuersatzermäßigungen.⁸

³ Erste Richtlinie 67/227/EWG des Rates v. 11.4.1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (ABl. Nr. 71 S. 1301).

⁴ Zu diesem Zusammenhang *T. Hartman*, in: Musil/Weber-Grellet (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, Kommentar, 2. Aufl. 2022, UStG Einf. Rn. 4.

⁵ EuGH, Urt. v. 7.9.1999, C-216/97, EU:C:1999:390, Rn. 19 f – Gregg; EuGH, Urt. v. 3.5.2001, C-481/98, EU:C:2001:237, Rn. 22 – Kommission/Frankreich; EuGH, Urt. v. 17.2.2005, C-453/02 und C-462/02, EU:C:2005:92, Rn. 24 – Linneweber und Akritidis; EuGH, Urt. v. 26.5.2005, C-498/03, EU:C:2005:322, Rn. 54 – Kingscrest Associates und Montecello; EuGH, Urt. v. 8.6.2006, C-430/04, EU:C:2006:374, Rn. 24 – Feuerbestattungsverein Halle.

⁶ EuGH v. 6.11.2003, C-45/01, EU:C:2003:595, Rn. 44 – Christoph Dornier-Stiftung für klinische Psychologie.

⁷ Ausführlich *W. Reiß*, DSTJG 32 (2009), S. 9 (14).

⁸ EuGH, Urt. v. 6.5.2010, C-94/09, EU:C:2010:253, Rn. 26 – Kommission/Frankreich; EuGH, Urt. v. 27.2.2014, C-454/12 und C-455/12, EU:C:2014:111, Rn. 43 – Pro Med Logistik GmbH und Pongratz; EuGH v. 9.3.2017, C-573/15, EU:C:2017:189, Rn. 28 – Oxyecure Belgium; EuGH, Urt. v. 9.9.2021, C-406/20, EU:C:2021:720, Rn. 38 – Phantasia; EuGH, Urt. v. 3.2.2022, C-515/20, EU:C:2022:73, Rn. 39 – B AG/Finanzamt A.

Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität wurzelt nach der Rechtsprechung des EuGH im Recht der Mehrwertsteuer-Richtlinien, das von diesem Grundsatz geprägt wird.⁹ Der Neutralitätsgrundsatz ist dagegen kein Grundsatz des Primärrechts, an dem das Sekundärrecht gemessen werden könnte oder müsste.¹⁰ Mit anderen Worten interpretiert der EuGH das Mehrwertsteuer-Richtlinienrecht systematisch im Licht des dieses Recht bestimmenden Neutralitätsgrundsatzes, verzichtet aber darauf, ausdrückliche richtlinienrechtliche Abweichungen vom Neutralitätsgrundsatz an diesem zu messen.¹¹ Maßstab für die Richtlinienausgestaltungen des Unionsgesetzgebers ist insoweit nur der – primärrechtlich verankerte – allgemeine Gleichheitsgrundsatz nach Art. 20 GRC.¹² Bezüglich des Neutralitätsgrundsatzes ergibt sich mithin das Gebot einer diesem Grundsatz entsprechenden Auslegung, Umsetzung und Anwendung des Mehrwertsteuer-Richtlinienrechts vorbehaltlich ausdrücklicher neutralitätswidriger Richtlinienbestimmungen.¹³

Als EU-Sekundärrecht genießt das Mehrwertsteuer-Richtlinienrecht Anwendungsvorrang vor dem mitgliedstaatlichen Recht. Soweit eine Richtliniebestimmung dem Neutralitätsgrundsatz entspricht und ihm Ausdruck verleiht, ist der mitgliedstaatliche Umsetzungsgesetzgeber hieran folglich gebunden.

Eine Rechtfertigung mitgliedstaatlicher Verstöße gegen den Grundsatz steuerlicher Neutralität ist nach der EuGH-Rechtsprechung vorbehaltlich sehr eng umgrenzter, stets aus dem Mehrwertsteuer-Richtlinienrecht

⁹ EuGH, Urt. v. 19.7.2012, C-44/11, EU:C:2012:484, Rn. 45 – Deutsche Bank AG; entsprechend EuGH, Urt. v. 15.11.2012, C-174/11, EU:C:2012:716, Rn. 50 – Zimmermann; EuGH, Urt. v. 19.12.2012, C-310/11, EU:C:2012:568, Rn. 29 – Grattan; EuGH, Urt. v. 13.3.2014, C-366/12, EU:C:2014:143, Rn. 40 – Klinikum Dortmund; EuGH, Urt. v. 9.3.2017, C-573/15, EU:C:2017:189, Rn. 32 – Oxycure Belgium.

¹⁰ J. Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 8 Rn. 12; J. Englisch, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rn. 12.23.

¹¹ Siehe dazu EuGH, Urt. v. 14.12.2006, C-401/05, EU:C:2006:792, Rn. 36 – VDP Dental Laboratory; EuGH, Urt. v. 5.3.2015, C-502/13, EU:C:2015:143, Rn. 51 – Kommission/Luxemburg.

¹² Siehe dazu die ausdrückliche Klarstellung in EuGH, Urt. v. 7.3.2017, C-390/15, EU:C:2017:174, Rn. 38 – RPO.

¹³ C. Zirkl, Die Neutralität der Umsatzsteuer als europäisches Besteuerungsprinzip, 2015, S. 233.

selbst abgeleiteter Ausnahmen¹⁴ nicht möglich. Teilweise wird der Neutralitätsgrundsatz deshalb als absoluter Grundsatz bezeichnet.¹⁵ Insbesondere verzichtet der EuGH darauf, die von den primärrechtlichen Gleichheitsmaßstäben (Grundfreiheiten, Art. 20 GRC) bekannte Rechtfertigungsdogmatik auf den Neutralitätsgrundsatz als eigenständigen Grundsatz des Mehrwertsteuer-Sekundärrechts zu übertragen.¹⁶

2. Konkretisierung des maßgeblichen Wettbewerbsverhältnisses durch die Gleichartigkeit der Leistungen

Gleichbehandlung verlangt der steuerliche Neutralitätsgrundsatz, wie bereits ausgeführt, für miteinander im Wettbewerb stehende Leistungen und insoweit für die Leistungserbringer. Diese Anforderung konkretisiert der EuGH dahingehend, dass gleichartige Leistungen nicht unterschiedlich behandelt werden dürfen; denn Gleichartigkeit indiziert ein Wettbewerbsverhältnis.¹⁷ Von Gleichartigkeit ist auszugehen, wenn – so der EuGH in ständiger Rechtsprechung – zwei Leistungen

„ähnliche Eigenschaften haben und beim Verbraucher nach einem Kriterium der Vergleichbarkeit in der Verwendung denselben Bedürfnissen dienen und

¹⁴ Etwa EuGH, Urt. v. 18.12.1997, C-286/94, EU:C:1997:623 – Garage Molenheide, Rn. 42 ff.; EuGH, Urt. v. 19.9.2000, C-454/98, EU:C:2000:469, Rn. 59 – Schmeink & Cofreth und Strobel; EuGH, Urt. v. 21.2.2006, C-255/02, EU:C:2006:121, Rn. 92 – Halifax u.a.; EuGH, Urt. v. 7.12.2006, C-240/05, EU:C:2006:763, Rn. 55 ff. – Eurodental; EuGH, Urt. v. 21.2.2008, C-271/06, EU:C:2008:105, Rn. 22 – Netto Supermarkt; EuGH, Urt. v. 13.2.2014, C-18/13, EU:C:2014:69, Rn. 29 – Maks Pen; EuGH, Urt. v. 17.7.2014, C-272/13, EU:C:2014:2091, Rn. 46 – Equoland.

¹⁵ F. Engler, *Steuerverfassungsrecht im Mehrebenensystem*, 2014, S. 266 f. („absolutes Postulat“).

¹⁶ Eingehend dazu C. Zirkl, *Die Neutralität der Umsatzsteuer als europäisches Besteuerungsprinzip*, 2015, S. 235 f.; wenn T. Hartman, in: Musil/Weber-Grellet (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht, Kommentar*, 2. Aufl. 2022, UStG Einf. Rn. 9 hier die Dogmatik zum unionsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz auf den Fall des steuerlichen Neutralitätsgrundsatzes überträgt, weicht er mithin von der EuGH-Rechtsprechung ab.

¹⁷ EuGH, Urt. v. 10.11.2011, C-259/10 und C-260/10, EU:C:2011:719, Rn. 33 – The Rank Group; EuGH, Urt. v. 11.9.2014, C-219/13, EU:C:2014:2207, Rn. 24 – K; EuGH, Urt. v. 9.3.2017, C-573/15, EU:C:2017:189, Rn. 30 – Oxycure Belgium; EuGH, Urt. v. 27.6.2019, C-597/17, EU:C:2019:544, Rn. 47 – Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u. a.; EuGH, Urt. v. 19.12.2019, C-715/18, EU:C:2019:1138, Rn. 36 – Seglervereinigung Cuxhaven e. V.; EuGH, Urt. v. 9.9.2021, C-406/20, EU:C:2021:720, Rn. 37 – Phantasieland; EuGH, Urt. v. 3.2.2022, C-515/20, EU:C:2022:73, Rn. 43 – B AG/Finanzamt A.

wenn die bestehenden Unterschiede die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers, die eine oder die andere dieser Dienstleistungen zu wählen, nicht erheblich beeinflussen“.¹⁸

An anderer Stelle fragt der EuGH danach,

“ob die fraglichen Waren ähnliche Eigenschaften haben und bei den Verbrauchern den gleichen Bedürfnissen dienen, und zwar nicht anhand eines Kriteriums der strengen Identität, sondern der Ähnlichkeit und Vergleichbarkeit in der Verwendung“.¹⁹

Für die Beurteilung der Vergleichbarkeit von Leistungen kommt es dabei „nicht allein auf die Gegenüberstellung einzelner Leistungen“ an; vielmehr ist der „Kontext“ zu berücksichtigen, in dem sie erbracht werden.²⁰ Dies zeigt, dass der EuGH – wie er auch ausdrücklich selbst bestätigt –²¹ den Begriff der Gleichartigkeit weit versteht.

3. Der Neutralitätsgrundsatz im Fall von Steuersatzermäßigungen, insbesondere gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG

Im Fall von Ermäßigungen des Mehrwertsteuersatzes auf Grundlage von Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL billigt der EuGH es zwar grundsätzlich, wenn Mitgliedstaaten einen ermäßigten Steuersatz im Bereich der in Anhang III der MwStSystRL aufgeführten Leistungen nur selektiv vorsehen; auch dies aber nur insoweit, als sich daraus keine neutralitätswidrigen Wettbewerbsverzerrungen ergeben.²² Denn auch Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL ist vom

¹⁸ EuGH, Urt. v. 10.11.2011, C-259/10 und C-260/10, EU:C:2011:719, Rn. 44 – The Rank Group; entsprechend EuGH, Urt. v. 11.9.2014, C-219/13, EU:C:2014:2207, Rn. 25 – K; EuGH, Urt. v. 9.11.2017, C-499/16, EU:C:2017:846, Rn. 31 – AZ; EuGH, Urt. v. 9.9.2021, C-406/20, EU:C:2021:720, Rn. 38 – Phantasialand; EuGH, Urt. v. 3.2.2022, C-515/20, EU:C:2022:73, Rn. 44 – B AG/Finanzamt A.

¹⁹ EuGH, Urt. v. 11.8.1995, C-367/93 bis C-377/93, EU:C:1995:261, Rn. 27 (Obst- und Traubenwein) – Roders; EuGH, Urt. v. 27.2.2002, C-302/00, EU:C:2002:123, Rn. 23 (helle und dunkle Zigaretten) – Kommission/Frankreich.

²⁰ EuGH, Urt. v. 23.4.2009, C-357/07, EU:C:2009:248, Rn. 38 – TNT Post; EuGH, Urt. v. 27.2.2014, C-454/12 und C-455/12, EU:C:2014:111, Rn. 55 – Pro Med Logistik GmbH und Pongratz.

²¹ EuGH, Urt. v. 27.2.2002, C-302/00, EU:C:2002:123, Rn. 23 („Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes, der den Begriff der Gleichartigkeit weit ausgelegt hat“) – Kommission/Frankreich.

²² EuGH, Urt. v. 6.5.2010, C-94/09, EU:C:2010:253, Rn. 26 – Kommission/Frankreich; EuGH, Urt. v. 27.2.2014, C-454/12 und C-455/12, EU:C:2014:111, Rn. 43 – Pro Med Logistik GmbH und Pongratz; EuGH, Urt. v. 9.3.2017, C-573/15, EU:C:2017:189, Rn. 28 – Oxycre Belgium; EuGH, Urt. v. 9.9.2021, C-406/20, EU:C:2021:720, Rn. 25 –

Neutralitätsgrundsatz beherrscht. Zwischen Leistungen, die im Sinne der EuGH-Rechtsprechung gleichartig sind, darf seitens der Mitgliedstaaten im Steuersatz mithin nicht differenziert werden.

So hatte der EuGH beispielsweise in der Rechtssache Pro Med Logistik GmbH und Pongratz darüber zu befinden, ob es – auf der Basis von Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL i.V.m. Anhang III Nr. 5 der MwStSystRL („Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks“) – mit dem Neutralitätsgrundsatz vereinbar oder aber unvereinbar ist, dass gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG die Beförderung mit Taxen, nicht aber die Beförderung durch anderweitige Mietwagen mit Fahrgestellung ermäßigt besteuert wird. Der EuGH stellte in seiner Entscheidung aus dem Jahr 2014 auf die zuvor genannten Kriterien zur Konkretisierung der Vergleichbarkeit und insbesondere darauf ab, ob die Unterschiede zwischen den Beförderungsarten „maßgeblichen Einfluss auf die Entscheidung des durchschnittlichen Nutzers für die eine oder die andere Beförderungsart haben“.²³ Dies zu beurteilen, überließ der EuGH dem vorlegenden Gericht.

III. EU-Rechtswidrigkeit von § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG

1. Argumentation in der Gesetzesbegründung

In der Begründung des Regierungsentwurfs zur Änderung von § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG heißt es eher knapp:

„Die isolierte Begünstigung des Schienenbahnfernverkehrs stellt demgemäß keinen Verstoß gegen den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer dar, weil eine Beförderung im Schienenbahnfernverkehr und eine Beförderung mittels anderer Verkehrsträger nach der maßgeblichen Sichtweise eines Durchschnittsverbrauchers nicht gleichartig sind. So sichert der Schienenbahnfernverkehr aufgrund des Streckennetzes wie kein anderer Verkehrsträger die Mobilität und Flexibilität der Bürger.“²⁴

Phantasialand; EuGH, Urt. v. 3.2.2022, C-515/20, EU:C:2022:73, Rn. 39 – B AG/Finanzamt A.

²³ EuGH, Urt. v. 27.2.2014, C-454/12 und C-455/12, EU:C:2014:111, Rn. 60 – Pro Med Logistik GmbH und Pongratz; dazu auch J. Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 8 Rn. 484; H. Heidner, in: Bunjes, UStG, 21. Aufl. 2022, § 12 Rn. 201.

²⁴ BR-Drs. 514/19 vom 17.10.2019, S. 27.

Ob diese Argumentation trägt, ist schon deshalb genauer zu prüfen, weil nach der vormals geltenden Fassung von § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG verschiedene Verkehrsmittel des Nahverkehrs (Bahn, Bus, Taxi, Fähre etc.) neutralitätskonform gleichbehandelt werden. Die Neufassung der Norm unterscheidet nunmehr zwischen Verkehrsmitteln, indem sie den schienengebundenen Fernverkehr zusätzlich begünstigt, nicht dagegen den Fernverkehr mit anderen Verkehrsmitteln wie insbesondere Linienomnibussen.

2. Gleichartigkeit von Schienenbahnfernverkehr und Linienbusfernverkehr

Zu untersuchen ist daher, ob Schienenbahnfernverkehr und Linienbusfernverkehr gleichartig sind, ob sie ähnliche Eigenschaften haben und ob die bestehenden Unterschiede zwischen ihnen die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers, die eine oder die andere Leistung zu wählen, maßgeblich beeinflussen oder aber nicht.

Schienenbahnfernverkehr und Linienbusfernverkehr dienen gleichermaßen der Beförderung von Personen und ihrem Gepäck über Strecken jenseits des Nahverkehrs. Die Verkehrsmittel befriedigen mit Blick auf dieses Beförderungsziel die gleichen Bedürfnisse eines Durchschnittsverbrauchers.

Vergleichbarkeit besteht aber auch bezüglich der näheren Umstände der Leistungsangebote und der Leistungserbringung.²⁵ So verfügt der Fernbusverkehr nicht etwa über ein kleineres, sondern sogar über ein größeres Streckennetz als die Fernbahn (ca. 500 Halte vs. ca. 300 Halte). Nahezu jede Stadt mit Fernbahnanschluss wird auch mit Fernbussen angefahren. Die Fahrgäste haben also in der Regel die Wahl, ob sie für ihre Reise Bahn oder Bus nutzen möchten. Hinzu kommt, dass das Streckennetz des Fernbusverkehrs bei entsprechender Nachfrage kurzfristig und flexibel weiter ausgebaut werden kann. Dass der Schienenbahnfernverkehr durch den Schienenbahnnahverkehr komplementiert wird, ändert an der Validität des Vergleichs nichts. Denn auch der Fernbusverkehr kann angesichts der Lage der Haltestellen aus Sicht des Verbrauchers regelmäßig unproblematisch mit dem Schienenbahnnahverkehr und dem Busnahverkehr kombiniert werden.

²⁵ Soweit nicht anders ausgewiesen, entstammen die nachfolgenden Zahlen und Informationen dem mir vom Auftraggeber des Rechtsgutachtens zur Verfügung gestellten Material.

Auch die Taktfrequenz des Fernbusverkehrs ist nicht durchgängig geringer als die Taktfrequenz des Schienenbahnfernverkehrs. Je nach Strecke ist die Taktfrequenz des Fernbusverkehrs oder die Taktfrequenz des Schienenbahnfernverkehrs größer. Beispielsweise wird die Strecke Berlin – Hamburg mit Fernbussen täglich ca. 60mal ohne Umstieg bedient, während die Fernbahn nur 25 Verbindungen anbietet. Auf der Strecke Berlin – Dresden verkehren Fernbusse täglich ca. 50mal ohne Umstieg; die Fernbahn bedient diese Strecke täglich 19mal, davon nur 9mal ohne Umstieg. Auch auf zahlreichen anderen Strecken bieten Fernbusse täglich enge Taktverbindungen an.

Anders als vielfach – auch in der Gesetzesbegründung – angenommen, zeigen die Vergleichsparameter des Streckennetzes und der Taktfrequenz, dass die Mobilität und die Flexibilität der Bürger nicht nur durch die Fernbahn, sondern ebenso durch Fernbusse gewährleistet werden. Dies wird zudem dadurch unterstrichen, dass Fernbusse nicht nur Metropolen und Großstädte, sondern gerade auch kleine und mittelgroße Städte in ländlichen Regionen anbinden. 40 % der Fernbus-Haltestellen liegen in Städten mit 20.000 oder weniger Einwohnern, 10 % der Haltestellen liegen sogar in Städten mit 5.000 oder weniger Einwohnern. Bei Bedarf können die Knotenpunkten rasch (und auf der Basis des engen Straßennetzes) angepasst werden.

Auch die Buchungsflexibilität, insbesondere bezüglich der Umbuchungsfristen und -kosten, ist bei Fernbusanbietern nicht etwa geringer, sondern typischerweise deutlich größer als bei der Fernbahn.

Jährlich nutzen über 100 Millionen Menschen den Bus im Fern- und Gelegenheitsverkehr. Damit befördern Reisebusse Fahrgäste im Umfang von zwei Dritteln der Fahrgäste, die den Schienenbahnfernverkehr nutzen.²⁶ Die durchschnittliche Fahrtweite beträgt für den Fernlinienverkehr mit Bussen für das Jahr 2018 289,9 km, für den Fernverkehr auf der Schiene 288,6 km.²⁷

Schließlich erscheinen Fernbusse und Fernbahn auch bezüglich des Reisekomforts vergleichbar. Hierzu ist vorwegzuschicken, dass die Präferenzen eines jeden Reisenden freilich unterschiedlich sind und dass jeder Reisende

²⁶ Bundesverband Deutscher Omnibusunternehmer e. V., Stellungnahme: Klimaschutzprogramm 2030 im Steuerrecht, 11.10.2019, S. 1.

²⁷ Destatis, Personenverkehr mit Bussen und Bahnen, 1. Vierteljahr 2019, Fachserie 8 Reihe 3.1., S. 7 f.

auf unterschiedliche Aspekte wert legt. Wenn es nach der EuGH-Rechtsprechung aber auf die Vergleichbarkeit aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers ankommt, so lässt sich angesichts der Ausstattung einerseits der Fernbahn und andererseits der zum Einsatz kommenden Reisebusse klar feststellen, dass eher die Gemeinsamkeiten als die Unterschiede überwiegen und dass die Unterschiede jedenfalls nicht so groß sind, dass man von einer Nichtvergleichbarkeit der Leistungsangebote ausgehen könnte. Einige Gesichtspunkte seien hier hervorgehoben. So bieten Fernbusse – nicht anders als die Fernbahn – heute regelmäßig W-Lan, Steckdosen, eine Toilette, den Verkauf von Snacks und Getränken, einen der Fernbahn ähnlichen Sitzabstand, reservierbare Sitzplätze, verstellbare Rücklehnen, Armlehnen, einen Onboard Entertainment Service (Filme, Serien, Musik) und die Möglichkeit der Gepäckmitnahme.

Die Gegenüberstellung der näheren Umstände der Leistungsangebote und der Leistungserbringung belegt sehr deutlich, dass Fernbusse und Fernbahn aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers – unter dem Gesichtspunkt der Vergleichbarkeit, nicht der Identität – den gleichen Bedürfnissen dienen. Dies gilt selbst dann, wenn man für den Vergleich – was keineswegs zwingend ist – nicht nur auf bestimmte Strecken abstellt, auf denen die Anbieter konkret konkurrieren, sondern vielmehr auf das Gesamtangebot der konkurrierenden Anbieter unter Berücksichtigung des Gesamtstreckennetzes und der Taktfrequenz.

Zur Beantwortung der Frage, ob die bestehenden Unterschiede zwischen den Leistungen die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers, die eine oder die andere Leistung zu wählen, maßgeblich beeinflussen oder aber nicht, ist schließlich auch und insbesondere zu berücksichtigen, ob das tatsächliche Verbraucherverhalten darauf hinweist, dass die angebotenen Leistungen aus Sicht der Verbraucher untereinander substituierbar erscheinen.²⁸ Auch diesbezüglich ergibt sich ein klares Bild. So gaben laut einer Umfrage des Umweltbundesamtes 33 % der befragten Fernbus-Passagiere an, sie hätten die Fernbahn genutzt, wenn es die Option des Fernbuses nicht gegeben hätte.²⁹ Der eigene Pkw wäre nur für 25 % der Befragten die Alternative zum Fernbus gewesen. Preisanpassungen der Deutsche

²⁸ Siehe zum Bedarfsmarktkonzept (Bedeutung der funktionellen Austauschbarkeit von Produkten) Kommission, Bekanntmachung der Kommission über die Definition des relevanten Marktes im Sinne des Wettbewerbsrechts der Gemeinschaft vom 9.12.1997, ABl. 1997 C 372/5; R. Streinz, *Europarecht*, 11. Aufl. 2019, Rn. 1085.

²⁹ Zitiert nach Bundesverband Deutscher Omnibusunternehmer e. V., Stellungnahme: Klimaschutzprogramm 2030 im Steuerrecht, 11.10.2019, S. 2.

Bahn AG (nach oben oder unten) wirken sich, wie konkrete Untersuchungen zeigen, unmittelbar auf die Nachfrage nach Fernbusverbindungen aus. So hat die Preisgestaltung der Anbieter direkte Konsequenzen für die jeweilige Nachfrage. Der typischerweise günstige Preis der Fernbusanbieter vermag dabei, wie Befragungen belegen, tatsächliche oder vermeintliche Nachteile des Fernbusses (wie etwa ein längere Fahrtzeit) zu kompensieren.³⁰

Damit bestätigt sich, was in dem vom Verband mofair und vom Netzwerk Europäischer Eisenbahnen e. V. gemeinsam herausgegebenen Wettbewerber-Report Eisenbahn schon 2015/2016 festgestellt wurde: „Was in über 20 Jahren auf der Fernverkehrsschiene nicht gelungen ist, hat die Liberalisierung des Fernbusmarktes 2013 in kürzester Zeit erreicht: Die Wettbewerbsdynamik zwingt im Wege der Substitutionskonkurrenz den Quasi-Monopolisten DB Fernverkehr, sich grundlegend neu aufzustellen.“³¹

Auch die Deutsche Bahn AG betrachtet den Fernbus offensichtlich als Wettbewerber. So heißt es beispielsweise im Geschäftsbericht 2018 der DB Fernverkehr AG:

„Im Fernverkehr stehen wir in einem harten intermodalen Wettbewerb. (...) Aus der Liberalisierung des Fernbusverkehrs resultiert zudem eine weitere Intensivierung des Wettbewerbs im Fernverkehr.“³²

Entsprechend geht auch die Monopolkommission von einem Wettbewerb zwischen Fernbus und Fernbahn aus, so in den regelmäßigen Sondergutachten zu den wettbewerbspolitischen Herausforderungen im Bahnbereich.³³

³⁰ Gemäß Bundesverband Deutscher Omnibusunternehmer e. V., Stellungnahme: Klimaschutzprogramm 2030 im Steuerrecht, 11.10.2019, S. 2 ergab eine Untersuchung des Umweltbundesamtes, dass für 75 % der Befragten der Preis der Hauptgrund für die Wahl des Fernbusses als Reisemittel war.

³¹ Zitiert in Wissenschaftliche Dienste BT, Wettbewerb im Schienenpersonenfernverkehr, WD 5 – 3000 – 033/18, 9.3.2018, S. 8.

³² DB Fernverkehr AG, Geschäftsbericht 2018, S. 32.

³³ Beispielsweise Monopolkommission, 7. Sektorgutachten Bahn. Mehr Qualität und Wettbewerb auf die Schiene, 2019.

Schienenbahnfernverkehr und Linienbusfernverkehr sind danach als gleichartig im Sinne der vorliegend einschlägigen EuGH-Dogmatik anzusehen.³⁴ Vergleichbar sind die Leistungen aus der Perspektive des Durchschnittsverbrauchers nicht nur bezüglich des Beförderungsziels, sondern auch bezüglich der näheren Umstände der Leistungsangebote und der Leistungserbringung. Diese Vergleichbarkeit schlägt sich in einer offensichtlichen Substitutionskonkurrenz der Leistungsanbieter nieder.

An der sich aufdrängenden Gleichartigkeit der hier gegenständlichen Leistungen bestehen umso weniger Zweifel, wenn man ergänzend berücksichtigt, dass im EU-Recht regelmäßig ein weites Verständnis von Marktkonkurrenz zugrunde gelegt wird und die entsprechenden Gewährleistungen mitunter selbst bei nur potentielltem Wettbewerb Anwendung finden.

Weil die konkurrierenden Leistungen der Fernbusanbieter und der Fernbahnanbieter nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG gleichwohl unterschiedlich besteuert werden, verstößt die Vorschrift gegen den EU-sekundärrechtlichen Grundsatz der steuerlichen Neutralität.

3. Zur Bedeutung der Klimabilanz der Verkehrsmittel

Die Änderung von § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG ist Teil eines Gesetzes zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 der Bundesregierung. Dies führt zu der Frage, ob der durch die Normänderung bewirkte Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität durch das Klimaschutzanliegen gerechtfertigt werden könnte.

Hierzu ist jedoch festzustellen, dass der Neutralitätsgrundsatz nach Maßgabe der EuGH-Rechtsprechung, wie oben herausgearbeitet, für eine Rechtfertigung von Verstößen durch übergreifende Sachziele nicht offen ist.³⁵ Als eigenständiger, sekundärrechtlich fundierter Grundsatz folgt er nicht der Dogmatik der primärrechtlichen Grundfreiheiten und Grundrechte. Eine Rechtfertigung eines Verstoßes gegen den Neutralitätsgrundsatz kommt nur insoweit in Betracht, als die Rechtfertigung im Mehrwertsteuer-Richtlinienrecht selbst angelegt ist. Der EuGH hat diesen Gedanken bislang praktisch ausschließlich für den Fall konkretisiert, dass die Mitgliedstaaten (potentiell) neutralitätswidrige Belastungen zur Bekämpfung

³⁴ Ebenso *W. Widmann*, UR 2020, 24 ff.; anders demgegenüber, allerdings mit starker Betonung der unterschiedlichen rechtlichen Rahmenbedingungen, *T. Küffner/O. Zugmaier*, DStR 2019, 2609 ff.

³⁵ Siehe oben II. 1.

der Steuerhinterziehung einsetzen dürfen.³⁶ Das Klimaschutzziel ist demgegenüber nicht in einer solchen Weise dem Mehrwertsteuersystem immanent, die eine auf das Klimaschutzziel gestützte Rechtfertigung von Neutralitätsverstößen im Bereich der Steuersatzermäßigungen erlauben würde. Das Klimaschutzziel ist vielmehr ein dem Mehrwertsteuerrecht fremdes Lenkungsziel. Als solches kann es eine mitgliedstaatliche Abweichung vom Neutralitätsgrundsatz im Bereich der Steuersatzermäßigungen nicht legitimieren.³⁷

Selbst wenn man unterstellen wollte, dass das Klimaschutzziel autonome Abweichungen der Mitgliedstaaten vom steuerlichen Neutralitätsgrundsatz im Bereich der Steuersatzermäßigungen rechtfertigen könnte, würde die Rechtfertigung im vorliegenden Zusammenhang aber nicht gelingen. Denn verschiedene unabhängige Studien – so des Umweltbundesamtes³⁸ und selbst des Allianz pro Schiene e. V.³⁹ – belegen, dass der Fernbus keineswegs eine schlechtere, sondern eher eine bessere Umweltbilanz aufweist als die Fernbahn.⁴⁰ Während Fernbus und Fernbahn insoweit unmittelbar vergleichbar abschneiden, bestehen große Unterschiede zu den Umweltbilanzen des Privat-Pkw und des Flugzeugs. Ein ähnliches Bild zeigt sich bezüglich der Verursachung anderer externer Kosten (wie beispielsweise von Lärmbelastungen).

IV. Fazit

§ 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG verstößt daher gegen den auf Ebene des EU-Sekundärrechts verbindlichen Grundsatz der steuerlichen Neutralität. Eine

³⁶ Siehe oben die Nachweise unter II. 1.

³⁷ Würde dagegen der Unionsgesetzgeber das Mehrwertsteuerrecht im Sinne des Klimaschutzes umgestalten, müsste sich diese Umgestaltung nicht am Neutralitätsgrundsatz als Grundsatz des Sekundärrechts, sondern an den primärrechtlichen Maßstäben der Grundfreiheiten und der Gleichheit (Art. 20 GRCh) messen lassen.

³⁸ Umweltbundesamt, Vergleich der durchschnittlichen Emissionen einzelner Verkehrsmittel im Personenverkehr – Bezugsjahr 2017, 13.11.2018 (Quelle: TREMOD 5.82).

³⁹ Allianz pro Schiene e. V., Externe Kosten des Verkehrs in Deutschland, veröffentlicht am 26.8.2019 (auf Grundlage einer Auswertung der externen Kosten von Verkehrsträgern durch das Institut Infrac).

⁴⁰ Siehe auch die Zahlen in Bundesverband Deutscher Omnibusunternehmer e. V., Stellungnahme: Klimaschutzprogramm 2030 im Steuerrecht, 11.10.2019, S. 1; weiterhin Institut für Energie- und Umweltforschung Heidelberg, Umweltbilanzierung Fernlinienbus, 26.10.2017.

Rechtfertigung dieses Verstoßes durch das politisch verfolgte Klimaschutzziel kommt schon aus dogmatischen Gründen, vorliegend aber auch in der Sache, nicht in Betracht. In der Fassung des Gesetzes zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht ist die Vorschrift deshalb EU-rechtswidrig.

Sollte die Europäische Kommission an der Auffassung festhalten, dass die Leistungen der Fernbahn und der Fernbusse aus Sicht des durchschnittlichen Verbrauchers nicht gleichartig im vorliegenden Sinne sind und dass ein Verstoß gegen den Neutralitätsgrundsatz deshalb ausscheidet, kommt ein weiteres, letztlich gerichtliches Vorgehen durchaus in Betracht.

§ 6 Zweiseitige Lösung dreiseitiger Fälle? Zur Anwendung von DBA im Dreieck

Ekkehart Reimer

I. Das Problem

Die Abstimmung von Steuerrechtsordnungen aufeinander ist unilateral möglich; erfolgreicher ist sie indes bei der Nutzung völkervertraglicher Instrumente. Auch hundert Jahre nach dem Beginn der Arbeiten von Internationaler Handelskammer und Wissenschaft, Völkerbund und vor allem den Finanzministerien an der Formulierung moderner Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) ist allerdings der Traum eines großen multilateralen Steuerabkommens unerfüllt geblieben. Bis heute prägen bilaterale DBA die Staatenpraxis.

Grenzüberschreitungen natürlicher und juristischer Personen, das Maß an wirtschaftlicher Verflechtung zwischen den (früher) Volkswirtschaften genannten Teilmärkten haben seither deutlich zugenommen. Immer häufiger ist das Recht der direkten Steuern mit Dreieckssachverhalten konfrontiert. Ein multilaterales DBA ließe sich auf diese Dreieckssachverhalte ausrichten. Den unverbunden nebeneinanderstehenden bilateralen DBA fällt dagegen die Lösung von Dreieckssachverhalten schwerer; Dreieckssachverhalte verdeutlichen die Defizite bilateraler DBA.

Der nachfolgende Beitrag bricht gleichwohl eine Lanze für den Fortbestand dieser bilateralen Abkommen (II.). Er zeigt anhand typischer Fälle, dass auch bilaterale DBA zur Lösung trilateraler Fälle überraschend gut in der Lage sind (III.). Unübersehbar sind aber – nicht zuletzt in der Rechtsprechung des BFH aus dem Jahr 2022 – Fälle, in denen die bilateralen DBA für einen Dreiecksfall die dreifache Freistellung vorgeben und dadurch „weiße Einkünfte“ herbeiführen (IV.). Diese Fälle machen eine Fortentwicklung der DBA erforderlich. Den Abschluss bildet daher ein Regelungsvorschlag (V.).

II. Bilateralität der DBA als Vorteil

Bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen sind einem multilateralen Übereinkommen bis heute überlegen. Da die Abkommen symmetrisch

Fälle regeln, in denen ein Vertragsstaat als Ansässigkeitsstaat ebenso behandelt wird, wie er es spiegelbildlich dem anderen Vertragsstaat zusteht, wenn dieser Ansässigkeitsstaat ist, beruhen sie auf dem Prinzip formaler Gegenseitigkeit. Dieses Prinzip würde es bei symmetrischen Außenleistungsbeziehungen der beiden Volkswirtschaften erlauben, dass der eine Vertragsstaat ebenso viel an Besteuerungsrechten aufgibt wie der andere. Ökonomisch sind die zwischenstaatlichen Leistungsbeziehungen indes stets asymmetrisch.

Nur bilaterale DBA sind in der Lage, trotz der faktischen Asymmetrien von Importen und Exporten ein Gleichgewicht von Geben und Nehmen in den DBA-Verhandlungen zu garantieren. Dazu verfügen sie über eine Reihe von Stellschrauben, die in den Abkommensverhandlungen Feinjustierungen gestatten. Die Rede ist insbesondere von unterschiedlichen Quellensteuermehrsätzen, unterschiedlichen Schwellenwerten für die Begründung von (Bau-)Betriebsstätten und Modifikationen der Verteilungsnormen für Einkünfte aus dem Einsatz oder der Überlassung geistigen Eigentums (Art. 12 OECD-MA, Art. 12, 12A und 12B UN-MA). In tri- oder gar multilateralen Verhandlungen wären derartige Stellschrauben zwar ebenfalls denkbar; ein Gleichgewicht von Geben und Nehmen wäre dann aber nur unter Aufgabe des Prinzips formaler Gegenseitigkeit zu erreichen – was die Rechtszersplitterung nicht verhindert und damit den Vorteil multilateraler Übereinkommen sogleich wieder verspielt.

Neben diesem Argument haushaltswirtschaftlicher Zielgenauigkeit gibt es weitere Gründe für das Festhalten an der überkommenen Bilateralität der DBA. Zu diesen weiteren Gründen gehört insbesondere ihre Fähigkeit, sich flexibel auf Besonderheiten des innerstaatlichen Steuerrechts jedes der beiden Vertragsstaaten einzustellen. Viel besser als multilaterale Übereinkommen sind die klassischen bilateralen Verträge in der Lage, die – typischerweise dynamisch veränderlichen – innerstaatliche Steuerrechtsordnungen der beiden Vertragsstaaten sachgerecht miteinander zu verzahnen.

III. Lösbare Dreiecksfälle

Erstaunlich effizient lassen sich mit bilateralen DBA aber auch tri- und multilaterale Fälle lösen. Das gilt insbesondere für diejenigen Dreiecksfälle,

in denen einem Ansässigkeitsstaat zwei oder mehr Quellenstaaten gegenüberstehen¹. Für diese Fälle weisen die DBA – und hier namentlich die den Art. 7 Abs. 1 Satz 1 und Art. 21 Abs. 1 OECD-MA entsprechenden Verteilungsnormen – typischerweise dem Ansässigkeitsstaat (Art. 4 Abs. 1 OECD-MA) eine Scharnierfunktion zu. Durch die Zuweisung eines ausschließlichen Besteuerungsrechts an den Ansässigkeitsstaat behält dieser gleichsam die völkervertragliche Kontrolle über aus den anderen Staaten stammenden Einkünfte:

Besonders deutlich wird das an allen sternförmigen Konstellationen, in denen eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte aus unterschiedlichen anderen Staaten erzielt. In diesen Fällen kann der Ansässigkeitsstaat im Verhältnis zu jedem Quellenstaat eigenständig über sein grundsätzliches Besteuerungsrecht disponieren; den weiteren beteiligten Staaten versagen die dem OECD-MA nachgebildeten DBA ohnehin jede Besteuerung.

Die sog. „source-source conflicts“ erstrecken sich aber auch auf Konstellationen, in denen ein und derselbe Ertrag vom ersten über den zweiten Quellenstaat zu dem Steuerpflichtigen gelangt. Diese Konstellationen sind typischerweise durch die Zwischenschaltung von Betriebsstätten im zweiten Quellenstaat gekennzeichnet. Sie lassen sich ebenfalls durch bilaterale DBA zwischen den drei (oder mehr) beteiligten Staaten lösen. Zwar finden an sich wiederum (wegen Art. 1 Abs. 1 OECD-MA) nur die DBA Anwendung, die der Ansässigkeitsstaat geschlossen hat; das bilaterale DBA zwischen den beiden Quellenstaaten ist mangels Ansässigkeit des Steuerpflichtigen in einem dieser beiden Staaten an sich nicht anwendbar (Art. 1 Abs. 1 OECD-MA). Das Verbot der Betriebsstättendiskriminierung (Art. 24 Abs. 3 OECD-MA) in dem bilateralen DBA zwischen dem Ansässigkeits- und dem Betriebsstättenstaat verpflichtet den Betriebsstättenstaat aber dazu, die Betriebsstätte nicht schlechter als eine ortsansässige (Tochter-) Gesellschaft zu behandeln – und diese käme in den Genuss des bilateralen DBA zwischen den beiden Quellenstaaten. Deshalb ist der Betriebsstättenstaat dem Ansässigkeitsstaat gegenüber verpflichtet, dem Steuerpflichtigen

¹ Zur Kategorisierung der zugrundeliegenden Fälle etwa United Nations Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Revision of the Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties, Seventh session 24-28 October 2011, Item 5 (h) of the provisional agenda, https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/8STM_CRP11_Introduction_2011.pdf (zuletzt abgerufen am 10.11.2022); K. Holmes, International Tax Policy and Double Tax Treaties, 2. Aufl. 2014, S. 23.

für seine Betriebsstätte die Abkommensvorteile zu gewähren, die sich im Betriebsstättenstaat bei Anwendbarkeit von dessen DBA mit dem ersten Quellenstaat ergeben hätten. Dazu zählen insbesondere die Freistellung (Art. 23A Abs. 1 OECD-MA) oder aber Anrechnung (Art. 23A Abs. 2, Art. 23B Abs. 1 OECD-MA) derjenigen Einkünfte, die nach diesem Abkommen im ersten Quellenstaat hätten besteuert werden dürfen.

IV. Kritische Dreiecksfälle

Weitaus weniger erfolgreich ist der Einsatz bilateraler DBA erstaunlicherweise in Fällen, in denen sich die Friktionen aus einem Nebeneinander zweier Ansässigkeitsstaaten ergeben (sog. "residence-residence conflicts"). In diesen Fällen droht allerdings weniger die Doppel- oder Mehrfachbesteuerung als vielmehr eine Minder- oder Nichtbesteuerung. Eindrucksvoll zeigt sich das an dem Krankenpfleger-Fall, den der 1. Senat des BFH durch Urteil vom 01.06.2022 entschieden hat²:

Ein in der Schweiz abhängig beschäftigter Krankenpfleger lebt mit seiner Familie in Deutschland, unterhält aber wegen der großen Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsort eine in der Nähe des schweizerischen Arbeitsorts belegene französische Zweitwohnung. Das anwendbare (Art. 1 Abs. 1 OECD-MA) DBA Deutschland-Schweiz schließt Deutschland von der Besteuerung aus, das ebenfalls anwendbare DBA Deutschland-Frankreich schließt – weil Deutschland den tie-break (Art. 4 Abs. 2 OECD-MA) gewinnt – Frankreich von der Besteuerung aus, und das – wegen des französischen Zweitwohnsitzes ebenfalls anwendbare – DBA Frankreich-Schweiz schließt wegen einer besonderen Grenzgängerregelung (die keine Entsprechung im OECD-MA findet) die Schweiz von der Besteuerung aus. Folgerichtig erfreute sich der Steuerpflichtige sog. weißer Einkünfte. Der BFH gab ihm – überzeugend – recht.

Wäre auch das DBA Frankreich-Schweiz dem OECD-MA nachgebildet worden, hätte die Schweiz die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit besteuern dürfen (Art. 15 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA); die drei DBA hätten den Fall dann im Verbund zufriedenstellend bewältigt (Einmalbesteuerung in der Schweiz). Es sind aber durchaus Fälle denkbar, in denen die flexiblen Verweisungen der DBA auf innerstaatliches Recht (Art. 3 Abs. 2, 6 Abs. 2 Satz 1, 10 Abs. 3 OECD-MA) selbst bei allseitiger Verwendung der OECD-

² BFH, Urt. v. 01.06.2022 – I R 30/18.

Texte und bei Anwendung der sog. „Neuen Auslegung“ von Art. 23 OECD-MA wegen der unterschiedlichen innerstaatlichen Begriffsverständnisse zu ähnlichen Friktionen (Doppelbesteuerung, Doppelnichtbesteuerung) hätten führen können.

V. Lösungsvorschlag

Zur Lösung dieser Probleme lässt sich der 2017 in das OECD-Musterabkommen eingefügte Artikel 29 („Anspruch auf Abkommensvergünstigungen“) um einen neuen Absatz 10 ergänzen, der für die oben behandelten Dreiecksfälle ein Wiederaufleben des Besteuerungsrechts des Ansässigkeitsstaats für den Fall vorsieht, dass es zu einer dreiecksspezifischen Minderbelastung gekommen ist. Das Instrument der Wahl ist der Übergang der Ansässigkeitsstaaten von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode.

(10) ¹Hat eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen, die nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden dürfen, sieht sich dieser andere Vertragsstaat aber durch ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, das er mit einem dritten Staat abgeschlossen hat, mit dem auch der erstgenannte Vertragsstaat ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung geschlossen hat, seinerseits an der Besteuerung dieser Einkünfte oder dieses Vermögens gehindert, darf der erstgenannte Vertragsstaat diese Einkünfte oder dieses Vermögen besteuern. ²Er rechnet aber

- a) auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der im anderen Staat oder in dem dritten Staat gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht;
- b) auf die vom Vermögen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in dem anderen Vertragsstaat oder in dem dritten Staat gezahlten Steuer vom Vermögen entspricht.

³Ist die Person bei Anwendung des zwischen dem erstgenannten Vertragsstaat und dem dritten Staat abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in diesen beiden Staaten ansässig, finden die vorstehenden Sätze nur Anwendung, wenn die Person nach der dem Art. 4 Abs. 2 bzw. Art. 4 Abs. 3 OECD-MA entsprechenden Vorschrift dieses Abkommens als in dem erstgenannten Vertragsstaat ansässig gilt.

Durch die in Satz 1 niedergelegte Regelung lebt das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats wieder auf. Es soll allerdings nicht unbedingt gelten, sondern durch eine Anrechnungsverpflichtung des Ansässigkeitsstaats begrenzt sein. Wenn es in Dreiecksfällen indes zwei Ansässigkeitsstaaten gibt, soll das Besteuerungsrecht nach Satz 3 der vorstehenden Klausel nur in demjenigen dieser beiden Staaten aufleben, der im bilateralen Verhältnis (also unter dem DBA zwischen den beiden Ansässigkeitsstaaten) den sog. tie-break (Art. 4 Abs. 2 bzw. Abs. 3 OECD-MA) gewinnt, damit es nicht zu einem positiven Kompetenz(ausübungs)konflikt zwischen beiden Ansässigkeitsstaaten kommt, wenn beide eine den Sätzen 1 und 2 entsprechende Formulierung verwenden.

Dass eine derartige Regelung in Art. 29 Abs. 10 OECD-MA (E) geeignet ist, problematische Dreiecksfälle zu bewältigen, zeigt der oben (IV.) skizzierten Krankenpfleger-Fall. Frankreich als „kleiner Ansässigkeitsstaat“ (der den tie-break verliert) darf wegen des Satzes 3 von der Umschaltklausel in seinem DBA mit der Schweiz keinen Gebrauch machen; es bleibt also bei der Freistellung in Frankreich auf der Grundlage der dem Art. 15 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA entsprechenden Klausel des DBA Deutschland-Frankreich.

Umgekehrt würde Deutschland als „großer Ansässigkeitsstaat“ (d.h. tie-break Gewinner) durch Art. 29 Abs. 10 seines DBA mit der Schweiz berechtigt sein, von der grundsätzlichen Freistellungsverpflichtung zur Anrechnungsmethode überzugehen. Da wegen der doppelten Nichtbesteuerung (Frankreich, Schweiz) keine ausländische Steuer angefallen ist, läuft die deutsche Anrechnungsverpflichtung leer; Deutschland wird also auf Basis des insoweit gestärkten Welteinkommensprinzips die Einkünfte regulär besteuern.

§ 7 Aufzeichnungs- und Auskunftspflichten von Krypto-Dienstleistern bei der Besteuerung von Krypto-Veräußerungsgewinnen

Milena Dietz

I. Problemstellung

Obwohl der Bitcoin und damit auch das Phänomen der Kryptowährungen bereits 13 Jahre alt sind, blieb die deutsche Finanzverwaltung lange untätig. Schließlich erschien im Mai 2022 ein BMF-Schreiben zur ertragsteuerrechtlichen Behandlung von Kryptowerten¹, welches etwas Licht ins Dunkel brachte. Danach sind Veräußerungsgewinne aus Kryptowerten, die im Privatvermögen gehalten wurden, gem. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG steuerpflichtig. Nichtsdestotrotz bleiben offene Fragen, wie etwa die nach den Aufzeichnungs- und Mitwirkungspflichten.² Für den Bezieher von Krypto-Veräußerungsgewinnen (nachfolgend: Steuerpflichtiger) kann die Aufzeichnung seiner Transaktionen zum technischen Problem werden, spätestens sobald hohe Frequenzen von mehreren hunderttausend Transaktionen pro Veranlagungszeitraum erreicht werden.³ Nicht nur, aber auch aus Effizienzgründen könnte es daher sinnvoll sein, auch Krypto-Dienstleister als Intermediäre in die Pflicht zu nehmen. Dies sind insbesondere zentrale Kryptobörsen⁴, dezentrale Kryptobörsen⁵ sowie Dienstleister, die

¹ BMF-Schreiben vom 10.05.2022, IV C 1 – S 2256/19/10003 :001.

² Ein ergänzendes BMF-Schreiben dazu ist bereits in Arbeit, vgl. Pressemitteilung des BMF vom 11.05.2022: „Bundesministerium der Finanzen veröffentlicht BMF-Schreiben zur Ertragsbesteuerung von virtuellen Währungen und sonstigen Token“, <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2022/05/2022-05-11-ertragsbesteuerung-von-virtuellen-waehrungen.html> (zuletzt abgerufen am 28.09.2022).

³ S. Penner/F. Zawodsky/A. Thoß, DStZ 2022, 551 (557).

⁴ Zentrale Kryptobörsen sind vergleichbar mit traditionellen Wertpapierbörsen, S. Aramonte/W. Huang/A. Schrimpf, BIS Quarterly Review, Dezember 2021, 21 (23).

⁵ Dezentrale Kryptobörsen beruhen auf selbstausführenden Computerprogrammen (*smart contracts*) auf einer Blockchain und bringen Verkäufer und Käufer von Kryptowerten mithilfe von sog. AAM (automated market-maker)-Protokollen zum Zwecke des Vertragsschlusses zusammen, S. Aramonte/W. Huang/A. Schrimpf, BIS Quarterly Review, Dezember 2021, 21 (23, 34).

Kryptowerte verwahren und im Auftrag Dritter verwalten. Diesbezügliche rechtliche Möglichkeiten sollen im Folgenden in der deutschen Geldwäschegesetzgebung (II.1.) und entsprechenden Vorhaben auf Unionsebene (II.2.) sowie dem deutschen Steuerverfahrensrecht (III.) gesucht werden.

II. Aufzeichnungspflichten von Krypto-Dienstleistern

Die im Folgenden beschriebenen Aufzeichnungspflichten stellen zwar kein Steuerverfahrensrecht dar, können aber im Zusammenhang mit den unter III. darzustellenden Auskunftspflichten durchaus Bedeutung für dieses erlangen.

1. Deutsche Geldwäschegesetzgebung

Das deutsche Bankrecht und die daran anknüpfende Geldwäschegesetzgebung haben ihre Anwendungsbereiche bereits auf Kryptowerte ausgedehnt. So sind seit 1. Januar 2020⁶ Kryptowerte Finanzinstrumente i.S.d. § 1 Abs. 11 S. 1 Nr. 10 des Kreditwesengesetzes (nachfolgend: KWG). Nach § 1 Abs. 11 S. 4 KWG werden Kryptowerte definiert als

„[...] digitale Darstellungen eines Wertes, der von keiner Zentralbank oder öffentlichen Stelle emittiert wurde oder garantiert wird und nicht den gesetzlichen Status einer Währung oder von Geld besitzt, aber von natürlichen oder juristischen Personen aufgrund einer Vereinbarung oder tatsächlichen Übung als Tausch- oder Zahlungsmittel akzeptiert wird oder Anlagezwecken dient und der auf elektronischem Wege übertragen, gespeichert und gehandelt werden kann“.

Diese Definition lehnt sich eng an die Fünfte EU-Geldwäscherichtlinie⁷ an, welche sie umsetzt. Infolge der Qualifikation als Finanzinstrument sind bestimmte Krypto-Dienstleister Finanzdienstleistungsinstitute i.S.d. § 1 Abs. 1a KWG – so betreiben z.B. Betreiber von Kryptobörsen ein multila-

⁶ Art. 2 des Gesetzes zur Umsetzung der Änderungsrichtlinie zur Vierten EU-Geldwäscherichtlinie vom 12.12.2019, BGBl. I 2019, S. 2602 (2623).

⁷ Richtlinie (EU) 2018/843 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 30. Mai 2018 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2015/849 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung und zur Änderung der Richtlinien 2009/138/EG und 2013/36/EU, ABl. Nr. L 156/43 vom 19.06.2018.

terales Handelssystem i.S.d. Nr. 1b und Verwahrer von Kryptowerten führen Kryptoverwahrgeschäft i.S.d. Nr. 6 durch.⁸ In Anknüpfung daran regelt schließlich das Geldwäschegesetz (nachfolgend: GWG) in § 11 i.V.m. § 2 Abs. 1 Nr. 2, dass Krypto-Dienstleister als Finanzdienstleistungsinstitute ihre Kunden vor Begründung der Geschäftsbeziehung oder vor Durchführung der Transaktion identifizieren müssen.

Der deutsche Gesetzgeber setzte die Fünfte Geldwäscherichtlinie damit überschießend um,⁹ indem er nicht nur, wie von der Richtlinie gefordert, „Dienstleister, die virtuelle Währungen in Fiatgeld und umgekehrt tauschen“ sowie „Anbieter von elektronischen Geldbörsen“ in den Kreis der Verpflichteten aufnahm, sondern darüber hinaus z.B. auch Betreiber eines multilateralen Handelssystems.

2. Gesetzesvorhaben auf EU-Ebene

Zusätzlich hat die Europäische Kommission in den letzten zwei Jahren mehrere Gesetzgebungsvorhaben auf den Weg gebracht, die die Aufzeichnungspflichten von Krypto-Dienstleistern ausweiten sollen. So veröffentlichte die Kommission am 24. September 2020 einen Vorschlag für eine Verordnung über Märkte für Kryptowerte (nachfolgend: Kryptomarktverordnungs-E).¹⁰ Das Verfahren befindet sich derzeit (September 2022) in der ersten Lesung des Rates.¹¹ Dieser Vorschlag enthält in Art. 3 Abs. 1 einige wichtige Definitionen, auf die die weiteren, unten dargestellten Verordnungsvorschläge Bezug nehmen. Insbesondere fällt gem. Art. 3 Abs. 1 Nr. 9 unter eine Krypto-Dienstleistung nun u.a. auch der „Betrieb einer Handelsplattform für Kryptowerte“ (lit. b) sowie der „Tausch von Krypto-

⁸ BaFin, Merkblatt – Hinweise zum Zahlungsdienstenaufsichtsgesetz (ZAG) vom 22.12.2011 (geändert 29.11.2017), abrufbar unter: https://www.bafin.de/Shared-Docs/Veroeffentlichungen/DE/Merkblatt/mb_111222_zag.html, Abschnitt 4.a.aa. (zuletzt abgerufen am 28.9.2022); G. Spindler/M. Bille, WM 2014, 1357 (1363); W. Weitnauer, BKR 2018, 231 (234).

⁹ Art. 5 der Vierten Geldwäscherichtlinie (EU) 2015/849 in der Fassung der Fünften Geldwäscherichtlinie sieht lediglich eine Mindestharmonisierung vor.

¹⁰ Europäische Kommission, Vorschlag für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates on Markets in Crypto-assets, and amending Directive (EU) 2019/1937 v. 24.9.2020, COM(2020) 593 final.

¹¹ Vgl. Verfahren 2020/0265/COD, abrufbar unter: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/HIS/?qid=1660571306515&xuri=CELEX%3A52020PC0593> (zuletzt abgerufen am 28.09.2022).

werten gegen andere Kryptowerte“ (lit. d). Der räumliche Anwendungsbereich des Kryptomarktverordnungs-E umfasst nach Art. 2 Abs. 1 „Personen, die in der Union Kryptowerte ausgeben oder Dienstleistungen im Zusammenhang mit Kryptowerten erbringen“.

Am 20. Juli 2021 veröffentlichte die Kommission zudem ein Gesetzgebungspaket mit vier Gesetzesvorschlägen zur Bekämpfung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung, von denen die folgenden beiden für die Zwecke der vorliegenden Fragestellung interessant sind:

1) Vorschlag für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems für Zwecke der Geldwäsche oder der Terrorismusfinanzierung (nachfolgend: Geldwäscheverordnung-E)¹²

2) Vorschlag für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates über die Übermittlung von Angaben bei Geldtransfers und Transfers bestimmter Kryptowerte (Neufassung) (nachfolgend: Geldtransferverordnung-E)¹³

Beide Vorschläge befinden sich derzeit (September 2022) in der ersten Lesung des Rates.¹⁴

Der Geldwäscheverordnung-E soll die Verpflichtungen der privatwirtschaftlichen Akteure aus der Geldwäscherichtlinie auslagern, um durch seine unmittelbare Geltung einer nationalen Fragmentierung entgegenzuwirken.¹⁵ Der Vorschlag enthält weitreichende Know-Your-Customer (KYC)-Standards, indem er festlegt, dass Krypto-Dienstleister ihre Kunden u.a. identifizieren müssen, wenn sie eine Geschäftsbeziehung mit ihnen begründen und wenn sie eine Transaktion einleiten oder durchführen, die mehr als 1000 EUR oder den Gegenwert in nationaler Währung ausmacht, Art. 15 Abs. 1 und 2 i.V.m. Art. 16 Abs. 1. Zusätzlich untersagt

¹² Europäische Kommission, Vorschlag für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems für Zwecke der Geldwäsche oder der Terrorismusfinanzierung v. 20.7.2021, COM(2021) 420 final.

¹³ Europäische Kommission, Vorschlag für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates über die Übermittlung von Angaben bei Geldtransfers und Transfers bestimmter Kryptowerte (Neufassung) v. 20.7.2021, COM(2021) 422 final.

¹⁴ Verfahren 2021/0239/COD, abrufbar unter: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/HIS/?qid=1660569758297&uri=CELEX%3A52021PC0420>; Verfahren 2021/0241/COD, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/HIS/?uri=CELEX:520> (zuletzt abgerufen am 28.9.2022).

¹⁵ Vgl. ErwGr. 2 zum Geldwäscheverordnung-E.

Art. 58 Abs. 1 den Krypto-Dienstleistern, anonyme Konten oder elektronische Geldbörsen (sog. Wallets) für ihre Kunden zu führen. Für den Begriff "Anbieter von Krypto-Dienstleistungen" verweist der Vorschlag auf den oben beschriebenen Kryptomarktverordnungs-E und hat folglich einen deutlich weiteren persönlichen Anwendungsbereich als noch die Fünfte Geldwäscherichtlinie.¹⁶ Dennoch würden sich im Vergleich zur aktuellen Fassung des § 1 Abs. 1a KWG, auf den das GWG Bezug nimmt, keine ersichtlichen Neuerungen ergeben. Die deutsche Geldwäschegesetzgebung ist dem europäischen Gesetzgeber diesbezüglich daher bereits einen Schritt voraus.

Der ebenfalls im Maßnahmenpaket der Europäischen Kommission enthaltene Geldtransferverordnung-E zielt ergänzend darauf ab, eine Rückverfolgbarkeit von Transaktionen nun auch im Krypto-Ökosystem sicherzustellen.¹⁷ Der Vorschlag verlangt in Art. 14 Abs. 1 und 2 für Kryptowertetransfers, dass der Krypto-Dienstleister des Originators Daten über die Identität des Originators und des Begünstigten sowie deren Kontonummern an den Krypto-Dienstleister des Begünstigten übermittelt. Ergänzend bestimmt Art. 16, dass der Krypto-Dienstleister des Begünstigten kontrollieren muss, ob diese Daten enthalten sind. Ist dies nicht der Fall, muss er die Transaktion ablehnen oder die fehlenden Informationen gemäß Art. 17 Abs. 1 anfordern. Für den Begriff des Krypto-Dienstleisters wird wiederum auf den Kryptomarktverordnungs-E verwiesen. Der räumliche Geltungsbereich des Geldtransferverordnung-E umfasst gem. Art. 2 Abs. 1 jedoch nur Geldtransfers, bei denen einer der beiden Krypto-Dienstleister seinen Sitz in der EU hat.

Die im Geldtransferverordnung-E vorgesehenen Regelungen gehen insoweit über die des Geldwäscheverordnung-E und die bisherige deutsche Geldwäschegesetzgebung hinaus, als sie gewährleisten, dass der Krypto-Dienstleister des Begünstigten nicht nur Kenntnis von der Identität seines Kunden, sondern auch von der Identität des Originators erlangt.

3. Verbleibende Anonymität?

Trotz aller Bemühungen des deutschen und des europäischen Gesetzgebers ist der Anonymität von Kryptotransaktions-Parteien noch nicht vollständig vorgebeugt. Indem Letztere schlicht darauf verzichten, Krypto-

¹⁶ Vgl. ErwGr. 11 zum Geldwäscheverordnung-E.

¹⁷ Vgl. ErwGr. 15 zum Geldtransferverordnung-E.

Dienstleister in Anspruch zu nehmen, können sie einer Identifikation nach wie vor entkommen.¹⁸

Fraglich ist beispielsweise, was gälte, wenn weder Originator noch Begünstigter ihre Wallets bei einem Krypto-Dienstleister verwahrten, sondern diese etwa in Form von Desktop-, Hardware- oder Paper-Wallets hielten. Würde die Transaktion dann über eine zentrale Kryptobörse abgewickelt, so könnte man für diese zwar wohl eine Identifikationspflicht nach dem deutschen Recht und dem Geldwäscheverordnungs-E bejahen.¹⁹ Der Geldtransferverordnungs-E würde gem. Art. 3 Nr. 10 jedoch nur bei Transaktionen greifen, die sowohl auf Seiten des Originators als auch des Begünstigten über einen Krypto-Dienstleister abgewickelt werden. Es ist jedoch zweifelhaft, ob eine zentrale Kryptobörse gleichzeitig Krypto-Dienstleister des Originators und des Begünstigten in diesem Sinne sein könnte.

Liefe die Transaktion dagegen über eine dezentrale Kryptobörse, so wäre schon fraglich, ob diese überhaupt Adressat der vorgenannten Regelungen sein kann. Zwar könnte eine dezentrale Kryptobörse an sich den Tatbestand des multilateralen Handelssystems gem. § 1 Abs. 1a S. 2 Nr. 1b KWG oder zumindest den der Anlagevermittlung gem. § 1 Abs. 1a S. 2 Nr. 1 KWG erfüllen²⁰ und wäre wohl auch eine Handelsplattform i.S.d. Art. 3 Abs. 1 Nr. 9 lit. b des Kryptomarktverordnungs-E. Angesichts dessen, dass es sich dabei um ein selbstausführendes Computerprogramm auf einer Blockchain handelt, gäbe es jedoch i.d.R. keinen Betreiber, der die jeweiligen Aufzeichnungspflichten erfüllen könnte.²¹ Lediglich in Einzelfällen könnten die Initiatoren oder Projektbeteiligten bzw. Administratoren zur Erfüllung der Pflichten herangezogen werden.²² Wünschenswert wäre es, dass diese Regelungslücken und Zweifelsfragen im Laufe der aktuellen Gesetzgebungsvorhaben auf EU-Ebene beseitigt werden.²³

¹⁸ Vgl. auch ErwGr. 9 zur Fünften Geldwäscherichtlinie.

¹⁹ § 11 Abs. 1 GWG spricht allgemein von Vertragspartnern der Verpflichteten; nach Art. 15 Abs. 1 lit. b des Geldwäscheverordnungs-E kann der Verpflichtete auch an der Transaktion „beteiligt“ sein.

²⁰ *L. Auffenberg*, „DeFi im Aufwärtstrend – Endstation für die Finanzmarktregulierung?“ v. 8.2.2021, <https://fin-law.de/2021/02/08/defi-im-aufwaertstrend-endstation-fuer-die-finanzmarktregulierung/> (zuletzt abgerufen am 29.9.2022).

²¹ Ebd.

²² Ebd.

²³ Vgl. auch ebd.

III. Auskunftspflichten von Krypto-Dienstleistern

Die aufgrund der oben genannten Pflichten getätigten Aufzeichnungen könnte sich die Finanzverwaltung zunutze machen, indem sie Auskünfte von Krypto-Dienstleistern zu steuerlich relevanten Sachverhalten in Bezug auf die Steuerpflichtigen einholt. Eine entsprechende gesetzliche Ermächtigung findet sich etwa in § 93 Abs. 1 S. 3 AO, der eine Pflicht Dritter zur Erteilung erforderlicher Auskünfte über steuerlich erhebliche Sachverhalte regelt. Diese Pflicht ist jedoch gegenüber der Auskunftspflicht der Beteiligten subsidiär ist und kommt nur zum Tragen, wenn die Sachverhaltsaufklärung durch diese nicht zum Ziel führt oder keinen Erfolg verspricht.²⁴ Da es sich bei § 93 Abs. 1 S. 3 AO um eine Soll-Vorschrift handelt, schafft sie zudem ein Einfallstor für eine Abwägung des öffentlichen Interesses an einer Verhinderung von Steuerverkürzungen mit den Interessen des Krypto-Dienstleisters sowie denen des Steuerpflichtigen.²⁵ Auf Seiten des Steuerpflichtigen sind dabei vor allem Geheimhaltungsinteressen zu berücksichtigen, die aus seinem Recht auf informationelle Selbstbestimmung erwachsen.²⁶ Für den Krypto-Dienstleister streiten demgegenüber seine Freiheitsrechte, die ihn insbesondere vor dem durch das Auskunftersuchen verursachten Mehraufwand und den Mehrkosten schützen.²⁷ Letztlich ist daher eine Verhältnismäßigkeitsprüfung vorzunehmen.²⁸ Dabei ist auch in die Rechnung einzustellen, dass der Krypto-Dienstleister seinen finanziellen Mehraufwand gem. § 107 AO an die Finanzverwaltung überwälzen kann.²⁹

Darüber hinaus sieht § 93 Abs. 1a AO die Möglichkeit eines Sammelauskunftersuchens an Dritte vor, das eine ihr noch unbekannt Anzahl von Sachverhalten mit dem Grunde nach bestimmbar, der Finanzverwaltung noch nicht bekannten Personen betrifft. Wie auch für das Einzelauskunftersuchen muss nach § 93 Abs. 1a S. 2 AO ein hinreichender Anlass für die Ermittlungen bestehen und andere zumutbare Maßnahmen zur

²⁴ B. Rätke in: Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 93 Rn. 15.

²⁵ Ebd., Rn. 19.

²⁶ BFH, BStBl. II 2016, 135 (138); B. Rätke in: Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 93 Rn. 19.

²⁷ Vgl. BFH, BStBl. II 2000, 366 (370); B. Rätke in: Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 93 Rn. 19.

²⁸ Vgl. BFH, BStBl. II 2000, 366 (370); B. Rätke in: Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 93 Rn. 20.

²⁹ Vgl. BFH, BStBl. II 2000, 366 (371).

Sachverhaltsaufklärung dürfen keinen Erfolg versprechen. Der Subsidiaritätsgrundsatz gilt hier jedoch nicht, was angesichts der Unbekanntheit der Steuerpflichtigen einleuchtet.³⁰

Betreibt ein Krypto-Dienstleister daneben Finanzkommissionsgeschäfte i.S.d. § 1 Abs. 1 S. 2 Nr. 4 KWG, so wäre es als Kreditinstitut zu qualifizieren und ihm gegenüber wäre sogar ein automatisierter Kontenabruf gem. § 93 Abs. 7 S. 1 Nr. 4b AO i.V.m. § 93b AO und § 24c KWG möglich.³¹

Mithilfe der genannten Auskunftersuchen an Krypto-Dienstleister, welche durch die oben genannten Rechtsakte zur Identifizierung ihrer Kunden verpflichtet sind bzw. werden, kann die Finanzverwaltung Kenntnisse über ihr bisher unbekannte steuerlich relevante Kryptotransaktionen der Steuerpflichtigen erlangen.³² Gerade im Hinblick auf nur schwer nachvollziehbare Krypto-zu-Krypto-Transaktionen³³, welche ebenfalls nach § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG steuerbar sind,³⁴ können Sammelauskunftersuchen der Finanzverwaltung bei der Aufdeckung unbekannter Steuerfälle helfen. Dies gilt *de lege ferenda* insbesondere in Kombination mit dem Geldtransferverordnungs-E, der eine Transaktionskette lückenlos aufdecken kann, indem er dafür sorgt, dass der Krypto-Dienstleister des Begünstigten auch die Identität des Originators des Kryptowerts kennt.³⁵ Dennoch stellt sich bei dezentralen Kryptobörsen wiederum das Problem, dass sie als *smart contracts* (selbstausführende Computerprogramme) konzipiert sind, was es den Steuerbehörden i.d.R. unmöglich macht, Auskunftersuchen an sie zu richten.³⁶

IV. Fazit und Ausblick

Auch wenn das deutsche Geldwäscherecht in Verbindung mit den Auskunftspflichten nach der AO bereits eine weitreichende Identifizierung

³⁰ B. Rätke in: Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 93 Rn. 33.

³¹ FG Baden-Württemberg, MMR 2022, 242 (244).

³² FG Baden-Württemberg, MMR 2022, 242 (244); FG Köln, BB 2022, 1049 (1055).

³³ Hier werden Kryptowerte gegen andere Kryptowerte statt gegen Fiatwährungen (sog. Krypto-zu-Fiat-Transaktionen) getauscht.

³⁴ BMF-Schreiben v. 11.5.2022, IV C 1 - S 2256/19/10003 :00, Rn. 54.

³⁵ Siehe oben, II. 2.

³⁶ M. Figatowski, Anmerkung zu: FG Köln Urt. v. 25.11.2021 - 14 K 1178/20, jurisPR-SteuerR 18/2022 Anm. 2, S. 5.

von Kryptotransaktions-Parteien ermöglicht, stellt insbesondere der Geldtransferverordnung-E mit der Möglichkeit zum Nachvollziehen von Transaktionsketten eine sinnvolle Ergänzung dar. Es bleibt jedoch die Frage nach der Inpflichtnahme von dezentralen Kryptobörsen, wenn sie keinen Betreiber haben. Zudem können sich die Steuerpflichtigen vor der Finanzverwaltung „verstecken“, indem sie ihre Wallets selbst verwahren. Eine Pflicht zur Inanspruchnahme von Krypto-Dienstleistern für die Wallet-Verwahrung würde zwar einer effektiven Verwirklichung des Steueranspruchs dienen (und könnte *de lege ferenda* sogar Grundlage für die Einführung einer Quellensteuer auf Krypto-Veräußerungsgewinne sein), liefe jedoch dem besonderen Dezentralitäts- und Anonymitätsinteresse der Kryptotransaktions-Parteien diametral entgegen.

Schließlich legt der inhärente grenzüberschreitende Bezug von Kryptotransaktionen auch eine umfassende Überarbeitung der Regelungen zur Amtshilfe nahe. Diesbezüglich befindet sich ein geplanter Vorschlag für eine Änderung der EU-Amtshilfe-Richtlinie (DAC8) derzeit in der öffentlichen Konsultationsphase.³⁷ DAC8 zielt darauf ab, den Anwendungsbereich des automatischen Informationsaustauschs zu Steuerzwecken zwischen den EU-Mitgliedstaaten auf Kryptowerte und E-Geld auszuweiten.³⁸

³⁷ Steuerbetrug und Steuerhinterziehung – Verstärkung der Vorschriften für die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und Ausweitung des Informationsaustauschs, https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12632-Steuerbetrug-und-Steuerhinterziehung-Verstärkung-der-Vorschriften-für-die-Zusammenarbeit-der-Verwaltungsbehörden-und-Ausweitung-des-Informationsaustauschs_de (zuletzt abgerufen am 28.9.2022).

³⁸ Vgl. Europäische Kommission, Plattform für verantwortungsvolles Handeln im Steuerwesen, Arbeitspapier zu DAC8 für die Plattformsitzung am 11.1.2021, https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/312a6c47-1288-46ff-a2ae-86a45cf5bec0_de?filename=note_on_dac8_for_platform_meeting_11_january_2021.pdf, S. 2 f. (zuletzt abgerufen am 28.9.2022).

§ 8 Vervielfachung des wirtschaftlichen Eigentums? – Zugleich ein Überblick über „Cum-/Ex-Geschäfte“

Tim Buchholz

I. Einleitung

Das wirtschaftliche Eigentum in § 39 Abs. 2 S. 1 AO ist Ausdruck des Leistungsfähigkeitsprinzips im Steuerrecht.¹ Danach kann ein Wirtschaftsgut entgegen der zivilrechtlichen Eigentumslage einem anderen Steuerpflichtigen zugerechnet werden. Bei Leerverkäufen von Aktien um den Dividendenstichtag wird lebhaft diskutiert, ob bereits durch den Leerverkauf wirtschaftliches Eigentum auf den Käufer übergehen kann.² Teilweise wird sogar die Auffassung vertreten, ein Leerverkauf von Aktien führe zu einer Verdoppelung des wirtschaftlichen Eigentums.³ Ob das wirtschaftliche Eigentum infolge eines Leerverkaufs einer Aktie übergeht, hat im Rahmen der sogenannten „Cum-/Ex-Geschäfte“ eine hohe Bedeutung. Denn von der Beantwortung dieser Frage hängt es ab, ob es rechtlich möglich war, dass zwei Steuerpflichtige eine nur einmalig einbehaltene Kapitalertragsteuer anrechnen konnten. Diese „Cum-/Ex-Geschäfte“ haben zuletzt wegen des Urteils des ersten Strafsenats des BGH zur Strafbarkeit solcher Geschäfte eine hohe mediale Präsenz erfahren.⁴ Daher wird zunächst ein vereinfachter Überblick über die „Cum-/Ex-Geschäfte“ sowie die Voraussetzungen der Kapitalertragsteueranrechnung gegeben, um anschließend die Frage der Möglichkeit der Vervielfachung des wirtschaftlichen Eigentums zu beantworten.

¹ P. Fischer in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 270. EL 09.2021, § 39 AO Rn. 7.

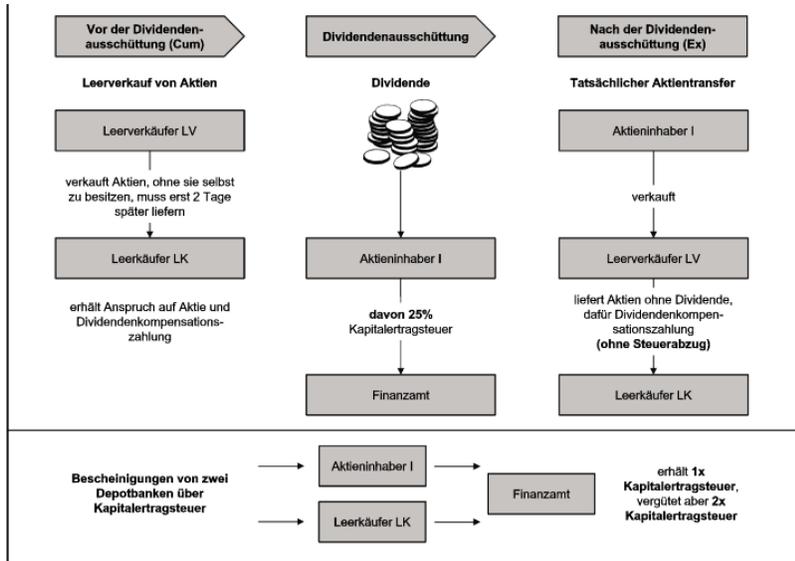
² N. Fietz, ZJS 2017, 290 (294).

³ H. Berger/J. Matuszewski, BB 2011, 3097 (3100).

⁴ BGH, NJW 2022, 90-99.

II. Übergang des wirtschaftlichen Eigentums infolge eines Leerverkaufs einer Aktie

1. Überblick über „Cum-/Ex-Geschäfte“



Quelle: C. Spengel/T. Eisgruber, DStR 2015, 785 (787).

Bei „Cum-/Ex-Geschäften“ sind drei Personen beteiligt: Ein Aktieninhaber, ein Leerverkäufer und ein Leerkäufer.⁵

In folgendem Beispiel ist der Aktieninhaber I Inhaber einer Aktie der A-AG, die vor dem Dividendenausschüttungstag einen Wert von 100 Euro hat. In der Hauptversammlung der A-AG wurde beschlossen, dass die Dividende 10 Euro beträgt. Daraufhin wird die Dividende dem Inhaber abzüglich der Kapitalertragsteuer in Höhe von 7,50 Euro ausgezahlt (mittlere Spalte der Abbildung). Die 2,50 Euro Kapitalertragsteuer führt die A-AG an das Finanzamt ab. Der Aktieninhaber erhält daher eine Kapitalertragsteuerbescheinigung nach § 45 Abs. 2 a.F. EStG in Höhe von 2,50 Euro.

Bereits ein Tag vor der Dividendenausschüttung (linke Spalte der Abbildung) hat der Leerverkäufer eine Aktie mit Dividendenanspruch („cum“) an der Börse an den Leerkäufer verkauft, ohne diese im Eigentum zu haben

⁵ Beispiel ist angelehnt an C. Spengel/T. Eisgruber, DStR 2015, 785 (786).

(Leerverkauf). Diese Aktie muss er wegen den Börsen-usancen erst zwei Tage nach Abschluss des Kaufvertrags liefern.

Nach der Dividendenausschüttung erwirbt der Leerverkäufer vom Aktieninhaber die Aktie ohne Dividendenanspruch („ex“) für 90 Euro, da der Wert der Aktie wegen der Ausbezahlung der Dividende um 10 Euro sank. Diese Aktie erwirbt der Leerverkäufer über ein außerbörsliches OTC-Geschäft, sodass er sie ohne zeitliche Verzögerung vom Aktieninhaber geliefert bekommt. Er liefert die Aktie ohne Dividendenanspruch („ex“) sodann an den Leerkäufer (rechte Spalte der Abbildung), um die Verpflichtung aus dem Leerverkauf zu erfüllen. Da der Leerverkäufer sich vertraglich verpflichtet hat, eine Aktie mit Dividendenanspruch („cum“) zu liefern, bezahlt er zusätzlich über die Einschaltung seiner Depotbank eine Dividendenkompensation in Höhe der Nettodividende (7,50 Euro).

Da die Depotbank des Leerkäufers nicht erkennen kann, ob diese Zahlung eine Dividendenkompensation oder eine originäre Dividendenzahlung ist, stellte sie dem Leerkäufer auch eine Kapitalertragsteuerbescheinigung in Höhe von 2,50 Euro aus. Infolge des Leerverkaufs um den Dividendenstichtag entsteht also die Situation, dass lediglich einmal Kapitalertragsteuer an das Finanzamt abgeführt wurde, jedoch zwei Kapitalertragsteuerbescheinigungen ausgestellt worden sind. Wenn sowohl der Aktieninhaber I und der Leerkäufer die Steuer anrechnen können, würde der Staat einen Verlust in Höhe von 2,50 Euro erzielen. Folglich ist die entscheidende Frage, ob auch der Leerkäufer der Aktie die Steuer anrechnen kann.

2. Rechtliche Voraussetzung der Anrechnung

Der Leerkäufer kann Kapitalertragsteuer anrechnen, wenn der Tatbestand des § 36 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 EStG erfüllt ist.⁶ Das setzt voraus, dass der Leerkäufer Einkünfte erzielt, die bei der Veranlagung erfasst werden oder nach § 3 Nr. 40 EStG oder § 8b KStG außer Ansatz bleiben. Zudem muss auf diese Einkünfte durch Steuerabzug Einkommensteuer erhoben worden sein und eine Bescheinigung i.S.d. § 45a Abs. 2 EStG vorgelegt werden.

⁶ W. Schön, RdF 2015, 115 (118).

a. *Erzielen von Einkünften durch den Leerkäufer*

Bezüge, die nach § 3 Nr. 40 EStG beziehungsweise § 8b Abs. 1 KStG außer Ansatz bleiben, sind Bezüge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG.⁷ § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG erfasst Dividenden (Satz 1) und seit 2007 auch die Dividendenkompensationszahlungen (Satz 4).

b. *Rechtslage vor 2007*

Vor Einführung des § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG kamen als Einkünfte des Leerkäufers lediglich die ausgeschüttete Dividende in Betracht. Die entscheidende Frage ist also, ob die Dividende dem Leerkäufer zugerechnet werden kann.⁸ Bei Einkünften aus Kapitalvermögen richtete sich die Zurechnung bis 2009 nach § 20 Abs. 2a a.F. EStG, der identisch mit dem heute geltenden § 20 Abs. 5 EStG ist.⁹ Danach sind die Dividenden dem Anteilseigner zuzurechnen. Anteilseigner ist derjenige, dem im Zeitpunkt des Dividendenbeschlusses die Anteile i.S.d. § 39 AO zuzurechnen sind. Vor 2007 hängt die Möglichkeit einer doppelten Anrechnung einer nur einmal gezahlten Kapitalertragsteuer mithin davon ab, ob eine Aktie tatsächlich mehreren Steuerpflichtigen zugerechnet werden kann. Die Frage der doppelten Zurechnung infolge eines Leerverkaufs wird beantwortet, nachdem die Rechtslage ab dem Jahr 2007 dargestellt worden ist.

c. *Rechtslage nach 2007*

Wie bereits erwähnt, führte der Gesetzgeber mit dem JStG 2007 den § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG ein. Danach sind Dividendenkompensationszahlungen ausdrücklich Einkünfte i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG. Folglich ist es seit 2007 unstrittig, dass der Leerkäufer die erste Voraussetzung des § 36 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 EStG erfüllt. Seit 2007 kommt es für die Anrechnung nach § 36 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 EStG nicht mehr darauf an, ob die Aktie auch dem Leerkäufer zugerechnet werden kann. Neben der Einführung des § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG unterwarf der Gesetzgeber ab 2007 die Dividendenkompensationszahlung der Kapitalertragsteuerpflicht, § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 a.F. EStG. Inländische Kreditinstitute der Leerverkäufer waren nach

⁷ C. Spengel/T. Eisgruber, DStR 2015, 785 (787).

⁸ N. Fietz, ZJS 2017, 290 (292).

⁹ F. Podewils/T. Zink, DStZ 2013, 177 (181).

§ 44 Abs. 1 S. 3 a.F. EStG verpflichtet, auf Rechnung des Erwerbers die Kapitalertragsteuer abzuführen.¹⁰ Der Einbehalt der Kapitalertragsteuer unterblieb jedoch, wenn der Leerverkauf über ein ausländisches Kreditinstitut geschlossen wurde, da § 44 Abs. 1 S. 3 a.F. EStG lediglich inländische Kreditinstitute umfasste.¹¹ Daher war es bis einschließlich 2011 immer noch möglich, dass lediglich einmal Kapitalertragsteuer einbehalten wurde, jedoch zwei Steuerbescheinigungen ausgestellt worden sind. Ob in diesen Fällen zwischen 2007 und 2011 eine doppelte Anrechnung der Steuer möglich ist, hängt von dem zweiten Tatbestandsmerkmal des § 36 Abs. 2 S. 2 EStG („durch Steuerabzug erhobene Einkommensteuer“) ab. Dabei ist es umstritten, ob dieses Tatbestandsmerkmal voraussetzt, dass tatsächlich Kapitalertragsteuer abgeführt worden ist.¹²

Der Gesetzgeber löste das Problem der doppelten Bescheinigung einer einmalig einbehaltenen Kapitalertragsteuer bei „Cum-/Ex-Geschäften“ erst zum Veranlagungszeitraum 2012, indem er vom Schuldnerprinzip zum Zahlstellenprinzip wechselte.¹³ Danach ist das Kreditinstitut, welches die Kapitalerträge auszahlt, für den Einbehalt der Kapitalertragsteuer zuständig, § 44 Abs. 1 S. 4 Nr. 1, 3 EStG. Damit wird erreicht, dass nur noch diejenigen Stellen Steuerbescheinigungen ausstellen dürfen, die auch Kapitalertragsteuer an die Finanzverwaltung abgeführt haben.¹⁴

d. Wirtschaftliches Eigentum des Leerkäufers an der Aktie

Die Zuordnung der Aktie richtet sich nach der allgemeinen Zurechnungsregel des § 39 AO. Das Steuerrecht knüpft dabei zunächst an das Zivilrecht an, indem es Wirtschaftsgüter dem zivilrechtlichen Eigentümer zurechnet.¹⁵ Jedoch kann ein Wirtschaftsgut einem anderen Steuerpflichtigen als dem zivilrechtlichen Eigentümer zugerechnet werden, wenn ein anderer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut ausschließen kann,

¹⁰ H. Klein, BB 2013, 1054 (1055).

¹¹ F. Podewils, AG 2010, 391 (394).

¹² N. Fietz, ZJS 2017, 290 (297).

¹³ D. Gosch, BFH PR 2015, 15 (17).

¹⁴ J.W. Bruns, DStZ 2011, 675 (684).

¹⁵ U. König, in: Koenig (Hrsg.), AO, 4. Aufl. 2021, § 39 Rn. 10.

§ 39 Abs. 2 S. 1 AO. Das ist anhand einer Würdigung der Gesamtumstände im Einzelfall vorzunehmen.¹⁶

Die Aktie steht am Tag des Gewinnverteilungsbeschlusses noch im Eigentum des Aktieninhabers. Ihm ist das Wirtschaftsgut grundsätzlich nach § 39 Abs. 1 AO zuzurechnen. Dem Leerkäufer ist die Aktie daher nur zuzurechnen, wenn er wirtschaftlicher Eigentümer i.S.d. § 39 Abs. 2 S. 1 AO ist. Das setzt nach dem Wortlaut voraus, dass der Leerkäufer in der Lage sein muss, den Aktieninhaber von der Einwirkung auszuschließen. Jedoch steht der Leerkäufer in keiner vertraglichen Beziehung zum Aktieninhaber, weshalb er diesen nicht von der Nutzung ausschließen kann.¹⁷ Gegen die Annahme des wirtschaftlichen Eigentums spricht auch, dass der Leerkäufer keine rechtlich abgesicherte Position hat. Denn der Leerverkäufer kann den Kaufvertrag nicht sofort erfüllen, sondern muss sich die Aktie noch von dem Aktieninhaber durch ein unabhängiges Rechtsgeschäft beschaffen.¹⁸ Entscheidet sich der Aktieninhaber gegen den Verkauf, hat der Leerkäufer keine Möglichkeit, Eigentum an der Aktie zu erlangen. Folgt man streng dem Gesetzeswortlaut, führt der Leerverkauf nicht zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den Leerkäufer.

aa. These der Vervielfachung des wirtschaftlichen Eigentums

Dennoch wird hierzu in der Literatur die Auffassung vertreten, dass der Leerkäufer schon mit Abschluss des schuldrechtlichen Geschäfts kurz vor der Dividendenausschüttung das wirtschaftliche Eigentum erlange. Infolgedessen komme es zu einer Verdoppelung des wirtschaftlichen Eigentums, da sowohl der Aktieninhaber als auch der Leerverkäufer wirtschaftlicher Eigentümer seien.¹⁹ Begründet wird diese Auffassung mit einem Verweis auf ein Urteil des BFH sowie der Gesetzesbegründung zur Neuregelung des § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG. In dem Urteil vom 15.12.1999 hat der BFH entschieden, dass das wirtschaftliche Eigentum an einer Aktie bei

¹⁶ R. Fu, in: Gosch (Hrsg.), AO/FGO, 170. EL 09.2022, § 39 AO Rn. 38.

¹⁷ T. Florstedt, FR 2016, 641 (648); S. Rau, FR 2011, 366 (373).

¹⁸ P. Brandis, FS Gosch, 2016, S. 37 (44).

¹⁹ J. Englisch, FR 2010, 1023 (1031); M. Desens, DStZ 2012, 142 (150); H. Klein, BB 2015, 726 (731); H. Berger/J. Matuszewski, BB 2011, 3097 (3100).

einem Inhaberverkauf wegen der Börsenusancen bereits mit dem Kaufvertrag übergeht.²⁰ Daraus ergebe sich, dass bei Aktien das wirtschaftliche Eigentum grundsätzlich mit dem Kaufvertrag übergehe.²¹ Dieser Verweis auf das Urteil des BFH überzeugt nicht. Der BFH hat in diesem Urteil lediglich die Frage des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums beim Inhaberverkauf und nicht beim Leerverkauf entschieden. In seinem Urteil hat der BFH zunächst die Voraussetzungen des wirtschaftlichen Eigentums dargestellt und daraufhin geprüft, ob beim Inhaberverkauf einer Aktie bereits mit dem Kaufvertrag das wirtschaftliche Eigentum übergeht.²² Eine solche Einzelfallwürdigung beim Inhaberverkauf kann nicht auf eine andere Fallkonstellation wie den Leerverkauf übertragen werden. Der BFH hat sogar die Frage des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums infolge eines Leerverkaufs einer Aktie ausdrücklich offengelassen.²³

Des Weiteren wird das Argument angeführt, dass der Gesetzgeber in der Gesetzesbegründung zur Einführung des § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG selbst davon ausging, dass der Leerkäufer bereits durch den Kaufvertrag wirtschaftliches Eigentum erwerbe.²⁴ Tatsächlich findet sich in der Begründung folgende Passage: „[D]er dem Aktienerwerber als wirtschaftlichem Eigentümer und Dividendenbezieher zusteht“.²⁵ Dazu ist anzumerken, dass diese Äußerung wortwörtlich aus dem Schreiben des Bundesverbands deutscher Banken übernommen worden ist.²⁶ Die Aussage in der Gesetzesbegründung ist daher lediglich eine Rechtsmeinung, an welche der Rechtsanwender nicht gebunden ist.²⁷ Eine Auseinandersetzung, ob eine Vervielfachung des wirtschaftlichen Eigentums überhaupt mit der Regelung des § 39 AO vereinbar ist, vermeiden die Vertreter dieser Auffassung. Vor diesem Hintergrund ist mithilfe der juristischen Auslegungsmethoden zu ermitteln, ob eine Vervielfältigung des wirtschaftlichen Eigentums überhaupt mit § 39 AO im Einklang steht.

²⁰ BFH, DStR 2000, 462 – 466.

²¹ M. Desens, DStR 2014, 2317 (2318).

²² BFH, DStR 2000, 462 (463).

²³ BFH, DStR 2014, 2012 (2015).

²⁴ H. Berger/J. Matuszewski, BB 2011, 3097 (3101).

²⁵ BT-Drucks. 622/06, S. 78.

²⁶ Das Schreiben wird in BT-Drucks. 18/1603, S. 6 wiedergegeben.

²⁷ P. Brandis in: FS Gosch, 2016, 37 (43).

bb. Auslegung des § 39 AO

Gegen die Möglichkeit spricht der Wortlaut des § 39 Abs. 2 S. 1 AO. Die Formulierung „ein anderer als der Eigentümer“ deutet darauf hin, dass § 39 AO nur das bipolare Verhältnis zwischen dem zivilrechtlichen Eigentümer und einem anderen regelt.²⁸ Ferner ergibt sich aus dem Wortlaut („Abweichend von Absatz 1“), dass die beiden Absätze des § 39 AO in einem Regel-Ausnahme-Verhältnis stehen.²⁹ DVerhältnis lässt erkennen, dass ein Wirtschaftsgut nicht beiden zugleich zugerechnet werden kann, sondern entweder dem zivilrechtlichen oder dem wirtschaftlichen Eigentümer.³⁰ Zudem ist der Zweck des § 39 Abs. 2 S. 1 AO zu berücksichtigen. § 39 Abs. 2 S. 1 AO ist Ausdruck der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht mit dem Ziel, eine Zuordnung gemäß der finanziellen Leistungsfähigkeit zu erreichen.³¹ Wenn eine mehrfache Zuordnung eines Wirtschaftsgutes möglich wäre, würde die Norm dazu führen, dass nicht nach der tatsächlichen Leistungsfähigkeit besteuert wird. Daher spricht auch die teleologische Betrachtung dafür, dass es nur einen wirtschaftlichen Eigentümer geben kann.

Aus dem Wortlaut, der inneren Systematik sowie dem Zweck des § 39 AO ergibt sich, dass eine Vervielfältigung des Eigentums nicht möglich ist. Wie oben dargelegt, führt die Anwendung des § 39 Abs. 2 S. 1 EStG eindeutig zum Ergebnis, dass dem Aktieninhaber die Aktie zum Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses zuzurechnen ist. Nur er kann also die einbehaltene Kapitalertragsteuer nach § 36 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 EStG anrechnen lassen. Folglich war es im Rahmen der bis 2007 ausgeübten „Cum-/Ex-Geschäfte“ nicht möglich, eine einmalig einbehaltene Kapitalertragsteuer zweimal anrechnen zu lassen.

III. Resümee

Die Frage des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums infolge eines Leerverkaufs einer Aktie lässt sich bei strikter Gesetzesanwendung eindeutig beantworten. Die Subsumption unter § 39 Abs. 2 S. 1 AO ergibt, dass

²⁸ P. Fischer in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 270. EL 09.2021, § 39 AO Rn. 82.

²⁹ H. Anzinger, FR 2012, 394 (400); K.-D. Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 172. EL 10.2022, § 39 AO Rn. 3.

³⁰ N. Fietz, ZJS 2017, 290 (295).

³¹ P. Fischer in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 270. EL 09.2021, § 39 AO Rn. 7.

der Leerkäufer kein wirtschaftliches Eigentum erlangt. Darüber hinaus folgt bereits aus der Auslegung des § 39 AO, dass keine Vervielfachung des wirtschaftlichen Eigentums möglich ist.

§ 9 Der isolierte Antrag auf einstweilige Anordnung vor dem Verfassungsgerichtshof Baden-Württemberg

Markus Schaupp

I. Die Verfassungsbeschwerde vor dem VerfGH BW, §§ 55 ff. VerfGHG BW

Mit dem Gesetz zur Einführung der Landesverfassungsbeschwerde vom 31.03.2013¹ wurde der Hüter der Landesverfassung, der damalige Staatsgerichtshof, nach den Art. 68 Abs. 1 Nr. 4 LVerf BW; §§ 55 ff. VerfGHG dafür zuständig, die Landesgrundrechte gegenüber den Akten der Landesgewalt durch die Verfassungsbeschwerde zu bewahren. Wenige Jahre später wurde der Staats- dann auch in den Verfassungsgerichtshof umfirmiert, was seiner neuen Rolle, die sich nicht mehr nur auf staatsorganisationsrechtliche Fragen bezog, besser gerecht wird.²

Blieb das Instrument zunächst im Schatten des bundesrechtlichen Vorbilds, machte der VerfGH mit mehreren Eilentscheidungen – auch im Zuge landesrechtlicher Pandemiebekämpfungsmaßnahmen – auf sich aufmerksam.³ Das gibt Anlass, einen genaueren Blick auf die Vorschriften zur landesverfassungsrechtlichen einstweiligen Anordnung in § 25 VerfGHG BW zu werfen, die eine zentrale Besonderheit gegenüber dem bundesrechtlichen Vorbild des § 32 BVerfGG aufweisen.

II. Die einstweilige Anordnung: das „anhängige Verfahren“ ...

Gegenüber § 32 BVerfGG, der zur Statthaftigkeit lediglich den materiellrechtlichen Streitfall erfordert, lässt § 25 Abs. 1 VerfGHG BW nicht einen

¹ Gesetz zur Einführung einer Landesverfassungsbeschwerde vom 21. November 2012, Gbl. BW 2012 Nr. 16, S. 569-572.

² Landtag BW Drs. 15/7378, S. 1.

³ VerfGH BW, Beschl. v. 25.11.2020 – 1 VB 120/20; VerfGH BW, Beschl. v. 15.3.2022 – 1 VB 156/21; VerfGH BW, Beschl. v. 6.9.2022 – 1 VB 156/21.

solchen für eine einstweilige Anordnung genügen, sondern erfordert darüber hinaus ein „anhängiges Verfahren“. Während der Wortlaut dieses „anhängige Verfahren“ unspezifisch bleiben lässt, sprechen der innere systematische Zusammenhang („Der *Verfassungsgerichtshof* kann [...] in einem anhängigen Verfahren“), § 25 Abs. 1 VerfGHG) als auch der äußere Zusammenhang – namentlich die Stellung im 3. Teil des VerfGHG „Allgemeine Verfahrensvorschriften“ – dafür, dass mit dem anhängigen Verfahren nur solche vor dem Verfassungsgerichtshof gemeint sind. Eine Anhängigkeit bei irgendeinem Gericht des Landes erfüllt diese Statthaftigkeitsvoraussetzung hingegen nicht. Dort sind die Rechtsbehelfe der jeweiligen Bundesprozessordnungen abschließend und eine landesrechtliche Entscheidung des Verfassungsgerichtshofs innerhalb dieser bundesrechtlich determinierten Verfahren ausgeschlossen.⁴

1. ... und der Subsidiaritätsgrundsatz

Das führt mit Blick auf die Landesverfassungsbeschwerde dazu, dass grundsätzlich spätestens zeitgleich mit der Stellung des Antrags auf einstweilige Anordnung die Landesverfassungsbeschwerde zu erheben ist.⁵ Zugleich gilt für das Landesverfassungsbeschwerdeverfahren ebenso wie für sein bundesrechtliches Vorbild der ungeschriebene Grundsatz der Subsidiarität.⁶ Dieser erfordert in ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts,⁷ der sich anschließenden Auffassung des VerfGH BW⁸ und der herrschenden Ansicht in der Literatur⁹ grundsätzlich bei Verfassungsbeschwerden gegenüber Entscheidungen im einstweiligen Rechtsschutz, dass zunächst der Rechtsweg im Hauptsacheverfahren erschöpft wird.

Ausnahmen bestehen dort, wo die Verletzung des Rechts auf effektiven Rechtsschutz (Art. 19 Abs. 4 GG; Art. 67 Abs. 1 LVerf BW) durch das Verfahren im einstweiligen Rechtsschutz gerügt wird¹⁰ oder eine Abhilfe im

⁴ BVerfGE 96, 345.

⁵ So ausdrücklich VerfGH BW, Ablehnung einstweilige Anordnung v. 21.2.2019 – 1 VB 14/19 –, juris, Rn. 2.

⁶ VerfGH BW, Beschl. v. 25.11.2020 – 1 VB 120/20, juris, Rn. 9.

⁷ BVerfGE 77, 381 (401); 79, 275 (278 f.); 86, 15 (22 f.).

⁸ VerfGH BW, Beschl. v. 25.11.2020 – 1 VB 120/20, juris, Rn. 9.

⁹ Exemplarisch und jeweils m.w.N. für das Bundesrecht: C. Hillgruber/C. Goos, Verfassungsprozessrecht, 5. Aufl. 2020, Rn. 307; und für das Landesrecht: H. Zuck/R. Zuck, Landesverfassungsbeschwerde BW (2013), Rn. 457.

¹⁰ BVerfGE 59, 63 (84).

Hauptsachverfahren wegen einer gefestigten, entgegenstehenden fachgerichtlichen Rechtsprechung ausgeschlossen scheint.¹¹ Als dritte Ausnahme kann auf Ebene der Bundesverfassungsbeschwerde die Subsidiaritätsvoraussetzung auch dann entfallen, wenn kumulativ keine weitere Sachaufklärung erforderlich ist und die Voraussetzungen des § 90 Abs. 2 S. 2 BVerfGG vorliegen.¹² Für die Landesverfassungsbeschwerde steht dieser Ausnahme § 55 Abs. 2 S. 3 VerfGHG entgegen.

Jenseits dieser Ausnahmefälle führt die Subsidiarität der Verfassungsbeschwerde gegen Eilentscheidungen gegenüber dem jeweiligen Hauptsachverfahren zu dem eigentümlichen Befund, dass § 25 Abs. 1 VerfGHG BW die Erhebung der Verfassungsbeschwerde zeitgleich zum Antrag fordert, diese aber zugleich grundsätzlich unzulässig sein wird.

Durch die Berücksichtigung der Erfolgsaussichten des Verfassungsbeschwerdeverfahrens für die einstweilige Anordnung, sofern diese offensichtlich sind,¹³ führt das wiederum dazu, dass die einstweilige Anordnung nicht ergehen kann, weil die Verfassungsbeschwerde offensichtlich wegen Subsidiarität unzulässig ist. § 25 Abs. 1 VerfGHG wird damit im Regelfall für die Verfassungsbeschwerde funktionslos.

2. ...und ihre nachträgliche Planwidrigkeit

Dieser Widerspruch in den Zulässigkeitsvoraussetzungen zwischen Statthaftigkeit des Antrags auf einstweilige Anordnung und Subsidiarität der Landesverfassungsbeschwerde legt als Abweichung der getroffenen von der erwarteten Regelung¹⁴ eine planwidrige Regelungslücke nahe. Allerdings hat der historische Gesetzgeber des § 25 Abs. 1 VerfGHG (damals: StaatsGHG) sich zwar bei dem Entwurf des Gesetzes an den damals schon existierenden Vorschriften des BVerfGG orientiert, an dieser Stelle die Abweichung von „Streitfall“ zu „anhängigem Verfahren“ jedoch bewusst getroffen:

„Allerdings kann der Staatsgerichtshof danach [nach § 24 Abs. 1 StaatsGH-E]¹⁵ eine einstweilige Anordnung nur in einem schon anhängigen Verfahren

¹¹ BVerfGE 79, 180 (186).

¹² BVerfGE 75, 318 (325).

¹³ VerfGH BW, Beschl. v. 15.3.2022 – 1 VB 156/21, juris, Rn. 19.

¹⁴ Vgl. *F. Reimer*, Methodenlehre, 2. Aufl. 2020, Rn. 568.

¹⁵ Die Vorschrift zur einstweiligen Anordnung war dort noch in § 24 vorgesehen; die Verschiebung zu § 25 kam durch Einreihung des § 8a StaatsGHG-E zustande, der § 9

erlassen, nicht wie das Bundesverfassungsgericht auch schon, ehe ein Verfahren läuft.“¹⁶

Eine darüberhinausgehende Begründung, weshalb die Hauptsache schon anhängig sein soll, wenn die einstweilige Anordnung ergeht, kam im Gesetzgebungsverfahren aber nicht zur Sprache.

a. *Objektiv-genetische Rahmenbedingungen:
die Verfahren des Staatsgerichtshofgesetzes 1954*

Gleichwohl relativiert sich dies mit Blick auf die übrigen Regelungen des damaligen Staatsgerichtshofgesetzes von 1954. Nach diesem waren dem Staatsgerichtshof – getreu der Bezeichnung – die folgenden staatsorganisationsrechtlichen Verfahren zugewiesen, die auch im Verfassungsgerichtshofgesetz 2015 noch enthalten sind:

- Ministeranklage, §§ 30-42 VerfGHG
- Mandatsaberkennung, § 43 VerfGHG
- Organstreitverfahren, §§ 44-47 VerfGHG
- Abstrakte Normenkontrolle, § 48 VerfGHG
- Konkrete Normenkontrolle, § 51 VerfGHG
- Wahlprüfungsverfahren, § 52 VerfGHG
- Kontrolle eines Antrags auf Verfassungsänderung, § 53 VerfGHG
- und Kommunale Normkontrolle, § 54 VerfGHG.

Mit Ausnahme des Wahlprüfungsverfahrens, bei dem nach Art. 31 Abs. 1 LV BW zunächst der Landtag zu befassen ist,¹⁷ kennzeichnet diese staatsrechtlichen Verfahren, dass sie erst- und letztinstanzlich vor dem Verfassungsgerichtshof erhoben werden. Die Fachgerichte können vorher nicht mit diesen Fragen befasst werden.¹⁸

StaatsGHG wurde, Sitzungsprotokolle Landtag BW (1. Wahlperiode 1952-1956) Bd. III, S. 2345.

¹⁶ Beilage 581 zu den Sitzungsprotokollen Landtag BW (1. Wahlperiode 1952-1956), S. 698.

¹⁷ Hierzu StaatsGH BW, VBIBW 2001, 406.

¹⁸ Vgl. § 40 Abs. 1 VwGO, der auch landesverfassungsrechtliche Streitigkeiten aus dem Verwaltungsrechtsweg ausnimmt, *D. Ehlers/J.-P. Schneider* in Schoch/Schneider (Hrsg.), VwGO, 42. EL 02.2022, § 40 Rn. 134.

Damit stellt § 25 Abs. 1 VerfGHG für diese Verfahren auch keine wesentliche Zugangshürde auf: Es ist ohne Weiteres möglich, zugleich mit dem Antrag auf einstweilige Anordnung das Hauptsacheverfahren beim VerfGH in zulässiger Weise anhängig zu machen.

b. Gesetz zur Einführung der Landesverfassungsbeschwerde vom 21. November 2012¹⁹

Im Gesetzgebungsverfahren zur Einführung der Verfassungsbeschwerde drehten sich die Beratungen vor allem darum, ob man sich die Einrichtung einer eher symbolischen Landesverfassungsbeschwerde angesichts der Kosten leisten wolle. Die Vorlage des Gesetzesentwurfs waren – wie damals beim StaatsGHG – die bewährten Regelungen des BVerfGG.²⁰

Die Frage der einstweiligen Anordnung zur Landesverfassungsbeschwerde wurde im Gesetzesentwurf nur ganz am Rande bei der Zuständigkeit der Kammer nach § 58 Abs. 5 VerfGHG thematisiert.²¹ Das wenig harmonische Zusammenspiel der jeweiligen Zulässigkeitsvoraussetzungen fand in der Entwurfsbegründung keine Beachtung. Ebenso wenig wurde die Frage in der ersten Lesung am 10.10.2012,²² der Beschlussempfehlung des Ausschusses²³ oder in der zweiten Lesung am 08.11.2012 besprochen.²⁴

Zeitgleich widerspricht dieses Zusammenspiel der Zulässigkeitsvoraussetzungen, das im Regelfall die Unstatthaftigkeit des Antrags auf einstweilige Anordnung zur Folge hat, dem Ziel der Einführung der Verfassungsbeschwerde, diese im Land „als unverzichtbare[n] Bestandteil eines effektiven Grundrechtsschutzes“²⁵ zu etablieren und eine Rechtsweglücke zu schließen.²⁶ Effektiver Grundrechtsschutz ist nur solcher, der auch in dringlichen Fällen in zulässigerweise zu erhalten ist. Das lässt darauf schließen, dass der Gesetzgeber des Gesetzes zur Einführung der Landesverfassungsbeschwerde die Besonderheit des „anhängigen Verfahrens“ in § 25

¹⁹ Gbl. BW 2012 Nr. 16, S. 569-572.

²⁰ Landtag BW Drs. 15/2153, S. 11.

²¹ Ebd., S. 16.

²² Landtag BW Plenarprotokoll 15/46, S. 2592 ff.

²³ Landtag BW Drs. 15/2570.

²⁴ Landtag BW Plenarprotokoll 15/49, S. 2781 ff.

²⁵ Landtag BW Drs. 15/2153, S. 1.

²⁶ Landtag BW Plenarprotokoll 15/49, S. 2784.

Abs. 1 VerfGHG nicht bedacht und daher in Bezug auf die Landesverfassungsbeschwerde bei § 25 Abs. 1 VerfGHG eine planwidrige, nachträgliche²⁷ Regelungslücke entstanden ist.

Der Widerspruch zwischen den Voraussetzungen der Anhängigkeit für die einstweilige Anordnung einerseits und die Subsidiarität der Verfassungsbeschwerde andererseits schafft folglich eine wesentliche, im Regelfall nicht überwindbare Anforderung an den Antrag auf einstweilige Anordnung – was er bei den staatsrechtlichen Verfahren gerade nicht tut.²⁸ Dabei besteht der Bedarf an Eilentscheidungen mit vergleichbarer Interessenlage für die Landesverfassungsbeschwerde ebenso wie für die staatsorganisationsrechtlichen Verfahren. Die systematische Stellung des § 25 Abs. 1 VerfGHG unter „Allgemeine Vorschriften“ deutet daraufhin, dass er für alle Verfahrensarten in gleichem Maße effektiven Eilrechtsschutz bieten soll.

Damit liegen die Voraussetzungen einer Analogie mit planwidriger Regelungslücke und vergleichbarer Interessenlage vor; der Wertungswiderspruch in den Zulässigkeitsvoraussetzungen bei der einstweiligen Anordnung zu Verfassungsbeschwerden ist durch die analoge Anwendung des § 25 Abs. 1 VerfGHG auf die Fälle des isolierten Antrags auf einstweilige Anordnung aufzulösen.

III. Ausblick: § 25 Abs. 1 VerfGHG analog für isolierte Anträge

Der Verfassungsgerichtshof selbst handhabt § 25 Abs. 1 VerfGHG BW streng getreu dem Wortlaut,²⁹ behält sich in seiner Verfahrensordnung in § 22 Abs. 3 VerfGH GO *contra legem* aber dennoch vor, einstweilige Anordnungen befristet auch ohne anhängiges Verfahren zu treffen. Der Subsidiarität der Verfassungsbeschwerde gegenüber dem fachgerichtlichen Hauptsacheverfahren scheint er keine Beachtung zu schenken.³⁰

²⁷ F. Reimer (Fn. 14), Rn. 571.

²⁸ Siehe oben II. 2. a.

²⁹ VerfGH BW, Beschl. v. 18.2.1993 – 4/92 –, juris, Rn. 7; VerfGH BW, Beschl. v. 17.12.2018 – 1 VB 63/18 –, juris, Rn. 5.

³⁰ So VerfGH BW, Beschl. v. 15.3.2022 – 1 VB 156/21 –, juris, Rn. 15, 19, 22 – freilich mag sich hier die Zulässigkeit der Verfassungsbeschwerde auf die o.g. Ausnahme stützen, weil auch Art. 67 Abs. 1 LV als verletzt gerügt wurde. Ausführungen des VerfGH finden sich hierzu jedoch nicht.

Wünschenswert und methodisch richtig ist aber allein, analog § 25 Abs. 1 VerfGHG die einstweiligen Anordnungen auch ohne anhängige Verfassungsbeschwerde zu treffen. Nur so wird das System der Zulässigkeitsvoraussetzung im Landesverfassungsprozessrecht kohärent und der historisch intendierte effektive Verfassungsrechtsschutz gewährleistet.

§ 10 Rechtsschutz gegen Soft Law der EU

Fiona Karl

I. Einführung

In der Europäischen Union ist eine Zunahme von Soft Law¹ in allen Bereichen zu verzeichnen.² Der EuGH hat sich in der Vergangenheit mehrfach mit der Frage nach dem Rechtsschutz gegen nicht rechtsverbindliche Handlungen auseinandergesetzt. Im vergangenen Jahr bestätigte er in zwei Entscheidungen, dass er einen direkten Rechtsschutz im Wege der Nichtigkeitsklage gemäß Art. 263 AEUV gegen nicht verbindliche Akte ablehnt.³ Indes überprüft der Luxemburger Gerichtshof nicht verbindliche Akte im Wege des Vorabentscheidungsverfahrens sowohl in Form der Auslegungs- als auch der Gültigkeitsvorlage.⁴ Dies verdeutlicht, dass er an einer Unterscheidung zwischen nicht verbindlichen und rechtsverbindlichen Akten festhält – etwaige Zwischenformen erkennt er nicht an.

Dem steht die Entwicklung im französischen Verwaltungsprozessrecht gegenüber. Der Conseil d'Etat erkennt Soft Law seit einer Rechtsprechungsänderung im Jahr 2016 als tauglichen Klagegegenstand des *recours pour excès de pouvoir* an. Entscheidendes Kriterium für die Zulässigkeit der Klage ist nicht die Rechtsverbindlichkeit des Aktes, sondern die erheblichen Wirkungen auf die Adressatinnen und Adressaten der Maßnahme.⁵

¹ Zur Verwendung des Begriffs des Soft Law kritisch: P.-C. Müller-Graff, in: Iliopoulos-Strangas/Flauss (Hrsg.), Das soft law der europäischen Organisationen, 139 (139 f.).

² M. Rossi, ZG 2020, 1 (1); J. Klabbers, Common Market Law Review 31 (1994), 997 (997 f.); vgl. für eine empirische Analyse der nicht verbindlichen Handlungsformen im Unionsrecht, A. v. Bogdandy/J. Bast/F. Arndt, ZAöRV 2002, 77 (114 f.); Generalanwalt M. Bobek, Schlussantr. v. 12.12.2017, C-16/16 P, ECLI:EU:C:2017:959, Rn. 81, 82 – Belgien/Kommission.

³ EuGH, Urt. v. 15.7.2021, C-911/19, EU:C:2021:599 – FBF; EuGH, Urteil v. 25.3.2021, C-501/18, EU:C:2021:249 – BNB.

⁴ EuGH, Urt. v. 15.7.2021, C-911/19, EU:C:2021:599, Rn. 54 – FBF.

⁵ Conseil d'Etat, Urt. v. 21.3.2016, n° 368082, Rn. 5 – Fairvesta; Conseil d'Etat, Urt. v. 21.3.2016, n° 390013, Rn. 5 – Société NC Numericable; Conseil d'Etat, Urt. v. 12.6.2020, n° 418142, Rn. 1 – Gisti.

Im Folgenden sollen Soft Law zunächst definiert und die unterschiedlichen Erscheinungsformen dargestellt werden (dazu II.). Sodann wird die Rechtsprechungslinie des EuGH in Bezug auf nicht verbindliche Akte nachgezeichnet (dazu III.). Dem werden die aktuellen Entwicklungen im französischen Prozessrecht gegenübergestellt (dazu IV.) und es wird untersucht, ob der EuGH den „französischen“ Weg einschlagen könnte (dazu V.).

II. Was ist Soft Law?

Soft Law entstammt ursprünglich dem Völkerrecht.⁶ Obwohl der Begriff „Law“ anderes vermuten lässt, handelt es sich nicht um verbindliche Rechtsnormen. Soft Law beansprucht keine Rechtsverbindlichkeit; vielmehr bewegt es sich zwischen Recht und Politik.⁷

1. Merkmale von Soft Law

Im unionsrechtlichen Kontext liegt Soft Law jedenfalls dann vor, wenn eine Handlung eines Organs der EU keine unmittelbaren Rechtsfolgen nach sich zieht, aber gleichwohl nicht rechtlich bedeutungslos ist. Die rechtliche Relevanz kann ihren Niederschlag in „Verhaltensregeln, gegebenenfalls Verhaltenspflichten oder aber – jedenfalls - Verhaltenserwartungen“ finden.⁸

Soft Law wird – nicht nur in Bezug auf Unionsrecht - von *M. Knauff* definiert als

„verhaltensbezogene Regelungen, die von Hoheitsträgern bzw. mit der Ausübung von Hoheitsgewalt befassten Stellen geschaffen werden, die über keine oder nur eine auf die Innensphäre des Regelungsgebers bezogene Rechtsverbindlichkeit verfügen und die ihre Steuerungswirkungen auf außerrechtlichem Wege erzielen.“⁹

F. Snyder bestimmt Soft Law generell als

⁶ *W. Heusel*, Weiches Völkerrecht, S. 42 ff.; *D. Arndt*, Sinn und Unsinn von Soft Law, S. 36 ff.

⁷ *M. Rossi* (Fn. 2), 1 (1 f.); *G. Gentile*, *Revista de Derecho Comunitario Europeo* 2021, 981 (984).

⁸ *J. Schwarze*, *EuR* 2011, 3 (5).

⁹ *M. Knauff*, *Der Regelungsverbund: Recht und Soft Law im Mehrebenensystem*, S. 228.

„Verhaltensregeln, die grundsätzlich nicht rechtsverbindlich sind, die aber dennoch praktische Auswirkungen haben können.“¹⁰

Diese Begriffsbestimmungen korrespondieren mit Definitionen von Soft Law im unionsrechtlichen Kontext. *L. Senden* entwickelte hierfür folgende Definition:

„Verhaltensregeln, die in Rechtsakten niedergelegt sind, die als solche nicht rechtsverbindlich sind, aber dennoch bestimmte (indirekte) Rechtswirkungen haben können, und die auf praktische Wirkungen abzielen und diese hervorrufen können.“¹¹

Diese Begriffsbestimmung wurde auch von Berichterstatter *M. Ortega* in einem Bericht im Rechtsausschuss des Europäischen Parlaments über Soft Law zugrunde gelegt.¹² *G. Borchard* und *K. Wellens* beschreiben unionsrechtliches Soft Law als

„Verhaltensregeln, die sich auf der rechtlich unverbindlichen Ebene (im Sinne von einklagbar und sanktionierbar) befinden, denen aber nach den Vorstellungen ihrer Verfasser ein rechtlicher Geltungsbereich zuzuerkennen ist, der im konkreten Fall jeweils zu spezifizieren ist und die daher hinsichtlich ihres rechtlichen Geltungsbereichs keine einheitliche Intensität aufweisen, denen aber gemeinsam ist, dass sie (Absicht der Verfasser) darauf gerichtet sind und (über das Medium der Gemeinschaftsrechtsordnung) bewirken, dass sie das Verhalten von Mitgliedstaaten, Institutionen, Unternehmen und Einzelpersonen beeinflussen, ohne jedoch gemeinschaftliche Rechte und Pflichten zu enthalten.“¹³

2. Erscheinungsarten und Funktionen von Soft Law

Im Recht der Europäischen Union findet sich eine Vielzahl an Erscheinungsformen von Soft Law.¹⁴ Eine durch das Primärrecht vorgezeichnete

¹⁰ *F. Snyder*, *Modern Law Review* 1993, 19 (32) – Übersetzung der Verfasserin.

¹¹ *L. Senden*, *Soft Law in European Community Law*, S. 112 – Übersetzung der Verfasserin.

¹² *M. Ortega*, Bericht über rechtliche und institutionelle Auswirkungen der Verwendung von nicht zwingenden Rechtsinstrumenten („soft law“) vom 28.6.2007, 2007/2028 (INI).

¹³ *G. Borchardt/K. Wellens*, *European Law Review* 1989, 267 (285) – Übersetzung der Verfasserin.

¹⁴ *G. Gentile* (Fn. 7), 981 (985); *M. Rossi* (Fn. 2), 1 (2); *A. Hofmann*, in: *M. Eliantonio/E. Korkea-aho/O. Ştefan* (Hrsg.), *EU Soft Law in the Member States – Theoretical Findings and Empirical Evidence*, S. 42.

Systematisierung ist die von *M. Knauff* gewählte Unterscheidung zwischen primärrechtsabgeleitetem und gewachsenem Soft Law¹⁵.

Primärrechtsabgeleitetes Soft Law sind Empfehlung und Stellungnahmen gemäß Art. 288 Abs. 5 AEUV.¹⁶

Als gewachsene Erscheinungsform ist jegliches Soft Law zu qualifizieren, das weder eine Empfehlung noch eine Stellungnahme i.S.d. Art. 288 Abs. 5 AEUV ist. Beispielhaft lassen sich hier Mitteilungen, Leitlinien und Bekanntmachungen der Kommission aufzählen. Berichterstatter *M. Ortega* nennt in einem Bericht für den Rechtsausschuss des Europäischen Parlaments zudem „Grün- und Weißbücher, Schlussfolgerungen des Rates, Gemeinsame Erklärungen, Entschlüsse des Rates, Verhaltenskodices, Leitlinien, Mitteilungen und Empfehlungen bis zu dem als ‚Ko-Regulierung‘ bekannten Phänomen“.¹⁷

So wie die Erscheinungsformen sind auch die Funktionen von Soft Law facettenreich. *M. Knauff* differenziert zwischen rechtsvorbereitendem, rechtsbegleitendem und rechtsetzendem Soft Law.¹⁸ Letztgenanntes hat einen eigenständigen Regelungsgehalt, der sich nicht auf einen vorhandenen Rechtsakt bezieht. Rechtsvorbereitende Akte münden in verbindlichen Akten und werden oftmals als Handlungsinstrument gewählt, wenn keine hinreichenden Kompetenzen bestehen, um verbindliche Rechtsakte zu erlassen. Rechtsbegleitendes Soft Law ist vergleichbar mit Verwaltungsvorschriften und hat eine erläuternde bzw. konkretisierende Funktion in Bezug auf Sekundärrecht.¹⁹

III. Rechtsprechung des EuGH

Wie zu Beginn dargestellt, erachtet der EuGH Nichtigkeitsklagen gemäß Art. 263 AEUV gegen nicht verbindliche Akte als unzulässig.²⁰ Dies wird

¹⁵ Generalanwalt *M. Bobek* unterscheidet dementsprechend zwischen typischen (Art. 288 Abs. 5 AEUV) und atypischem Soft Law, Schlussantr. v. 12.12.2017, C-16/16 P, EU:C:2017:959, Rn. 55 – Belgien/Kommission.

¹⁶ *M. Knauff* (Fn. 9), S. 300 ff.

¹⁷ *M. Ortega* (Fn. 12), Rn. 12; vgl. Verweis bei *M. Rossi* (Fn. 2), 1 (6).

¹⁸ *M. Knauff* (Fn. 9), S. 378 ff.

¹⁹ Vgl. *M. Rossi* (Fn. 2), 1 (10 ff.).

²⁰ EuGH, Urt. v. 13.12.1989, C-322/88, EU:C:1989:646, Rn. 8 – Grimaldi; EuGH, Urt. v. 20.2.2018, C-16/16P, EU:C:2018:79, Rn. 27 – Belgien/Kommission; EuGH, Urt. v. 15.7.2021, C-911/19, EU:C:2021:599, Rn. 54 – FBF.

begründet durch den Wortlaut des Art. 263 Abs. 1 AEUV, wonach nur Handlungen mit Rechtswirkung tauglicher Klagegegenstand der Nichtigkeitsklage sein können. Den Begriff der Rechtswirkung setzt der EuGH mit dem der Rechtsverbindlichkeit gleich.²¹ Dies resultiert daraus, dass Art. 263 Abs. 1 AEUV explizit Empfehlungen und Stellungnahmen als tauglichen Klagegegenstand der Nichtigkeitsklage ausschließt. Art. 288 Abs. 5 AEUV definiert Empfehlungen und Stellungnahmen als nicht verbindliche Akte. Der EuGH schlussfolgert, dass alle Handlungen, die nicht rechtsverbindlich sind, als tauglicher Klagegegenstand der Nichtigkeitsklage ausscheiden.²² Allerdings sind die mitgliedstaatlichen Gerichte verpflichtet, Soft Law zu berücksichtigen, wenn es von Relevanz für die Entscheidung des anhängigen Rechtsstreits ist.²³ Diese Berücksichtigungspflicht löst als solche keine Rechtswirkung i.S.d. Art. 263 Abs. 1 AEUV aus.²⁴

Um zu bestimmen, ob eine Handlung verbindliche Rechtswirkungen erzeugt, sind ihr Wesen und ihre Wirkung anhand objektiver Kriterien wie des Inhalts, des Zusammenhangs des Erlasses und der Befugnisse des tätig gewordenen Organs zu bestimmen.²⁵ Die Form der Handlung bedingt hingegen nicht die Zulässigkeit der Klage. Dies verdeutlicht sich in der Entscheidung *Belgien gegen die Kommission*, in der der EuGH die Kategorie der „unechten“ Empfehlung aufstellt. Eine Handlung sei eine „unechte“ Empfehlung, wenn sie zwar als Empfehlung bezeichnet würde, aber ihrem Wesen nach rechtsverbindliche Wirkung entfalte. Die „unechte“ Empfehlung könne aufgrund ihrer Rechtsverbindlichkeit tauglicher Klagegegenstand einer Nichtigkeitsklage i.S.d. Art. 263 AEUV sein.²⁶

²¹ EuGH, Urt. v. 20.2.2018, C-16/16P, EU:C:2018:79, Rn. 44 –Belgien/Kommission; EuGH, Urt. v. 15.7.2021, C-911/19, EU:C:2021:599, Rn. 36 – FBF. Kritisch zur Verschiebung der Terminologie des EuGH von Rechtswirkungen zu verbindlichen Rechtswirkungen, vgl. Generalanwalt *M. Bobek*, Schlussantr. v. 12.12.2017, C-16/16 P, EU:C:2017:959, Rn. 70 ff. – Belgien/Kommission.

²² EuGH, Urt. v. 31.3.1971, Rs. 22-70, EU:C:1971:32, Rn. 42 – AETR.

²³ EuGH, Urt. v. 13.12.1989, C-322/88, EU:C:1989:646, Rn. 19 – Grimaldi.

²⁴ *S. Scholz*, EuZW 2022, 453 (453); *T. Rademacher*, Realakte im Rechtsschutzsystem der Europäischen Union, S. 40.

²⁵ EuGH, Urt. v. 31.3.1971, Rs. 22-70, EU:C:1971:32, Rn. 42 – AETR; EuGH, Urt. v. 20.2.2018, C-16/16P, EU:C:2018:79, Rn. 32 –Belgien/Kommission.

²⁶ EuGH, Urt. v. 20.2.2018, C-16/16P, EU:C:2018:79, Rn. 29 –Belgien/Kommission. Eine implizite Ausnahme von der Unanfechtbarkeit von Empfehlungen hat der EuGH in Bezug auf Empfehlungen i.S.d. Art. 126 Abs. 7 AEUV aufgrund ihrer Rechtsverbindlichkeit angenommen, EuGH, Urt. v. 13.7.2004, C-27/04, EU:C:2004:436, Rn. 50 f. – Kommission/Rat.

Der EuGH bestätigte im vergangenen Jahr diese Rechtsprechungslinie in den Entscheidungen FBF²⁷ und BNB.²⁸ In der Rechtssache FBF verneinte der EuGH die Möglichkeit, sekundärrechtlich verstärktes Soft Law²⁹ im Wege der Nichtigkeitsklage anzugreifen. Im konkreten Fall stand infrage, ob eine Leitlinie der Europäischen Bankenaufsichtsbehörde (EBA), deren Erlass im Sekundärrecht vorgesehen ist, ungültig sei. Eine Pflicht zur Umsetzung der Leitlinie durch die nationalen Behörden besteht nicht, allerdings muss die Nichtbefolgung begründet werden („*comply or explain*“). Die EBA veröffentlicht die Nichtbefolgung („*naming and shaming*“). Mangels Rechtsverbindlichkeit der infrage stehenden Leitlinie der EBA, die der EuGH nach o.g. Kriterien bewertete, scheidet sie als Klagegegenstand der Nichtigkeitsklage aus.³⁰

Dem Rechtsschutzbedürfnis wird indes durch die Zulässigkeit des Vorabentscheidungsverfahrens Rechnung getragen.³¹ Der Gerichtshof nahm erstmals an, dass nicht verbindliche Akte Gegenstand eines Gültigkeitsverfahrens gemäß Art. 267 Abs. 1 lit. b) AEUV sein können.³² Hierbei betont der EuGH die Rolle der Mitgliedstaaten bei Schaffung eines Systems von Rechtsbehelfen, das auf die Einhaltung des Rechts auf effektiven Rechtsschutz gemäß Art. 47 GRCh abzielt.³³ Er etabliert ein „Ungültigkeitsrüge-recht“: Wenn in einem Rechtsstreit vor nationalen Gerichten inzident die Rechtswidrigkeit von nicht verbindlichen Akten der Union in Frage steht, soll der Einzelne den Einwand der Rechtswidrigkeit geltend machen können, auch wenn er nicht unmittelbarer Adressat der Maßnahme ist.³⁴

Die Rechtsprechung des EuGH verdeutlicht, dass er eine binäre Logik zugrundlegt: Er unterscheidet zwischen rechtsverbindlichen und nicht rechtsverbindlichen Akten, um die Zulässigkeit einer Nichtigkeitsklage i.S.d.

²⁷ EuGH, Urt. v. 15.7.2021, C-911/19, EU:C:2021:599 – FBF.

²⁸ EuGH, Urteil vom 25.3.2021, C-501/18, EU:C:2021:249 – BNB.

²⁹ Vgl. zum Begriff des sekundärrechtlich verstärkten Soft Law, J. Gundel, in: Pechstein/Nowak/Häde (Hrsg.), Frankfurter Kommentar EUV/GRC/AEUV, 1. Aufl. 2017, Art. 288 AEUV Rn. 105, 127; *ders.*, EWS 2021, 317 (318).

³⁰ EuGH, Urt. v. 15.7.2021, C-911/19, EU:C:2021:599, Rn. 45 – FBF.

³¹ EuGH, Urt. v. 13.12.1989, C-322/88, EU:C:1989:646, Rn. 8 – Grimaldi; EuGH, Urt. v. 20.2.2018, C-16/16P, EU:C:2018:79, Rn. 44 –Belgien/Kommission; EuGH, Urt. v. 15.7.2021, C-911/19, EU:C:2021:599, Rn. 53 – FBF.

³² EuGH, Urt. v. 15.7.2021, C-911/19, EU:C:2021:599, Rn. 53 – FBF; EuGH, Urt. v. 25.3.2021, C-501/18, EU:C:2021:249, Rn. 82. – BNB.

³³ EuGH, Urt. v. 15.7.2021, C-911/19, EU:C:2021:599, Rn. 61 – FBF.

³⁴ EuGH, Urt. v. 15.7.2021, C-911/19, EU:C:2021:599, Rn. 63 – FBF; zum Begriff des Ungültigkeitsrüge-rechts, vgl. S. Geiger, EuR 2022, 407 (413).

Art. 263 AEUV zu bestimmen. Hieran übt Generalanwalt *M. Bobek* in seinen Schlussanträgen zur Rechtssache FBF deutlich Kritik. Er wirft die Frage auf, ob es überzeugen kann, wenn nicht rechtsverbindliche Handlungen zwar nicht unmittelbar im Wege der Nichtigkeitsklage angegriffen werden können, eine inzidente Überprüfung im Wege des Vorabentscheidungsverfahrens aber möglich sei und schlussfolgert,

„dass das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen nur als ein sehr nützliches Beispiel [verdeutlicht], was bevorsteht, wenn der Gerichtshof in jahrzehntelangen Dichotomien gefangen bleibt, dass Recht entweder zu 100% verbindlich ist oder nicht existiert.“³⁵

IV. Entwicklungen im französischen Verwaltungsprozessrecht

Die Entwicklung im französischen Verwaltungsprozessrecht zeigt, dass der Conseil d'Etat nicht in eben jenen „Dichotomien gefangen“ ist. Der Conseil d'Etat veröffentlichte im Jahr 2013 eine Studie zum *Droit souple* (Soft Law).³⁶ Soft Law wird darin als Instrument definiert, das das Verhalten ihrer Adressaten ändern oder lenken soll, ohne von sich aus Rechte oder Pflichten für ihre Adressaten zu begründen und aufgrund des Inhalts sowie der Art und Weise ihrer Ausarbeitung einen gewissen Grad an Formalisierung aufweist.³⁷ Als Handlungsform des Staates sei es zu befürworten, weil es die Handlungsmöglichkeiten des Staates erweitere und so zu seiner Reform beitragen könne.³⁸ In Bezug auf die gerichtliche Kontrolle wird betont, dass das Handeln staatlicher Behörden der gerichtlichen Kontrolle zugänglich sein müsse - auch wenn es rechtlich nicht verpflichtend sei.³⁹

Dementsprechend änderte der Conseil d'Etat im Jahr 2016 in den Rechtsachen *Fairvesta*⁴⁰ und *Société NC Numericable* seine Rechtsprechung.⁴¹ Er nahm an, dass eine Stellungnahme der französischen Wettbewerbsbehörde sowie eine Pressemitteilung der Finanzaufsichtsbehörde im Wege des

³⁵ Generalanwalt *M. Bobek*, Schlussantr. v. 15.4.2021, C-911/19, EU:C:2021:294, Rn. 150 – FBF.

³⁶ Les rapports du Conseil d'Etat, Etude annuelle 2013, Le droit souple.

³⁷ Ebd., S. 9.

³⁸ Ebd., S. 16.

³⁹ Ebd., S. 14.

⁴⁰ Conseil d'Etat, Urt. v. 21.3.2016, n° 368082 - *Fairvesta*.

⁴¹ Conseil d'Etat, Urt. v. 21.3.2016, n° 390023 - *Société NC Numéricable*.

recours pour excès de pouvoir angegriffen werden können, weil sie geeignet seien, erhebliche wirtschaftliche Auswirkungen zu entfalten sowie das Verhalten der Adressaten erheblich zu beeinflussen.⁴² Umstritten war in der französischen Rechtswissenschaft zunächst, ob sich die Rechtsprechungsänderung des Staatsrats lediglich auf Maßnahmen der Regulierungsbehörden bezieht, oder, ob sie auf jegliches Soft Law übertragbar ist.⁴³ In der Entscheidung *Gisti* weitete der Conseil d'Etat seine Rechtsprechung auf alle öffentlichen Behörden aus. Dokumente von öffentlichen Behörden, ungeachtet ihrer Form, sind im Wege des *recours pour excès de pouvoir* anfechtbar, wenn sie erhebliche Auswirkungen auf die Rechte oder die Situation der Adressaten haben können.⁴⁴

Dies verdeutlicht einen Paradigmenwechsel im französischen Verwaltungsprozessrecht. Bisher bestand eine Parallele zwischen dem Europäischen Eigenprozessrecht und dem französischen Verwaltungsprozessrecht. Es galt: Hoheitliches Handeln ist direkt anfechtbar, wenn es verbindliche Rechtswirkungen entfaltet.⁴⁵ Der Conseil d'Etat wich hiervon ab und erachtet nunmehr die erheblichen Auswirkungen auf die Adressaten als entscheidendes Kriterium. Soft Law kann damit tauglicher Klagegegenstand sein.

Zur Bewertung der Entwicklung im Unionsrecht drängt sich der Blick nach Frankreich auf, weil die französische Klageart des *recours pour excès de pouvoir* Vorbild für die Nichtigkeitsklage gemäß Art. 263 AEUV war.⁴⁶ Zwar hat sich das Europäische Eigenprozessrecht selbstständig weiterentwickelt und von seinem französischen Vorläufer emanzipiert.⁴⁷ Nichtsdes-

⁴² Conseil d'Etat, Urt. v. 21.3.2016, n° 368082, Rn. 5 – Fairvesta; Conseil d'Etat, Urt. vom 21.3.2016, n° 390023, Rn. 5 – Société NC Numéricable.

⁴³ Vgl. M. Eliantonio, in: Eliantonio/Korkea-aho/Ştefan (Hrsg.), EU Soft Law in the Member States – Theoretical Findings and Empirical Evidence, S. 295 f.

⁴⁴ Conseil d'Etat, Urt. v. 12.6.2020, n° 418142, Rn. 1 – *Gisti*.

⁴⁵ T. Rademacher (Fn. 24), S. 234.

⁴⁶ A. Gaillet, in: v. Bogdandy/Huber/Marcusson (Hrsg.), Hdb. IPE Bd. IX, 1. Aufl. 2021, § 142 Rn. 10, 86.

⁴⁷ C.-D. Classen, in: Schenke/Suerbaum (Hrsg.), Verwaltungsgerichtsbarkeit in der Europäischen Union, 2016, S. 11 f.

totrotz zeigt die Rechtsprechung des Conseil d'Etat, dass die Anforderungen an den Klagegegenstand der Nichtigkeitsklage auch anders ausgelegt werden könnten, als es der EuGH zuletzt tat.⁴⁸

V. Unionsrechtliche Beschränkung des Rechtsschutzes gegen Soft Law?

Insofern stellt sich die Frage, ob der vom EuGH gewählte Weg unter Zugrundelegung des Kriteriums der Rechtsverbindlichkeit überzeugend ist. Sollte man nicht vielmehr nach französischem Vorbild die Zulässigkeit der Nichtigkeitsklage davon abhängig machen, ob eine Handlung geeignet ist, tatsächlich erhebliche Wirkungen zu entfalten?⁴⁹ Ist es mit Blick auf das Rechtsschutzsystem des EuGH kohärent, das Vorabentscheidungsverfahren bei nicht rechtsverbindlichen Handlungen als zulässig zu erachten, während die Nichtigkeitsklage unzulässig ist?⁵⁰

Für eine Ausdehnung des Rechtsschutzes der Nichtigkeitsklage spricht insbesondere die Zunahme von Soft Law als Handlungsinstrument. Aus diesem Grund fordert der Generalanwalt *M. Bobek*, dass der Gerichtshof seine Unterscheidung zwischen verbindlichen und nicht verbindlichen Akten aufgibt und darauf reagiert, dass es Handlungen gibt, die ohne rechtsverbindlich zu sein, erhebliche tatsächliche Wirkungen entfalten.⁵¹ Auch der Wortlaut des Art. 263 Abs. 1 AEUV ließe sich mit einer Ausweitung des Klagegegenstandes auf Soft Law vereinbaren. Zwar setze Art. 263 Abs. 1 AEUV eine Handlung mit Rechtswirkung gegenüber Dritten voraus. Aber es sei auf eine saubere terminologische Trennung zwischen den Begriffen der Rechtswirkung und der verbindlichen Rechtswirkung zu achten.⁵² In

⁴⁸ Auf die Grenze des Wortlauts von Art. 263 Abs. 1 AEUV hinweisend, der Empfehlungen und Stellungnahmen als tauglichen Klagegegenstand explizit ausschließt. Im französischen Verwaltungsprozessrecht ist der Klagegegenstand hingegen „Produkt der Rechtsprechung“, *J. Gundel*, EuR 2018, 593 (602).

⁴⁹ Ablehnend, weil keine signifikante Verbesserung des Rechtsschutzes durch Erweiterung des Klagegegenstands der Nichtigkeitsklage eintritt, ebd., 593 (606).

⁵⁰ Der EuGH bejaht dies und lehnt insbesondere einen Verstoß gegen das Recht auf effektiven Rechtsschutz gemäß Art. 47 GRCh ab. Das Vorabentscheidungsverfahren ermöglichte, wie die Nichtigkeitsklage, eine Rechtmäßigkeitskontrolle der Unionshandlung. UrT. v. 25.2.2021, C-689/19 P, EU:C:2021:142, Rn. 143 - VodafoneZiggo Group.

⁵¹ Generalanwalt *M. Bobek*, Schlussantr. v. 12.12.2017, C-16/16 P, ECLI:EU:C:2017:959, Rn. 5 – Belgien/Kommission

⁵² Ebd., Rn. 70.

der grundlegenden AETR-Entscheidung habe der EuGH eine Handlung mit Rechtswirkung gefordert,⁵³ der Begriff der verbindlichen Rechtswirkung wurde erst in späteren Entscheidungen etabliert.⁵⁴ Insofern könne man den Klagegegenstand in Einklang mit Art. 263 Abs. 1 AEUV erweitern, wenn man Rechtswirkung anders auslegt. Hierfür könnte – entsprechend der Rechtsprechung des Conseil d’Etat – die Adressatenperspektive entscheidend sein. Maßgeblich wäre dann die Frage, ob ein vernünftiger Adressat aus dem nicht verbindlichen Akt ableitet, dass ein spezifisches Handeln erwartet wird.⁵⁵

Ungeklärt bleibt jedoch, wie sich diese Auslegung der Rechtswirkung i.S.d. Art. 263 Abs. 1 AEUV mit dem Ausschluss von Empfehlungen und Stellungnahmen vereinbaren lässt, die nach Art. 288 Abs. 5 AEUV nicht verbindlich sind.⁵⁶ Insofern müsste man unter Zugrundlegung der Adressatenperspektive differenzieren, ob ein gewachsener, nicht verbindlicher Akt oder ein primärrechtsabgeleiteter Akt vorliegt. Lediglich gewachsenes Soft Law könnte aus der Adressatenperspektive beurteilt werden, primärrechtsabgeleitetes Soft Law (Empfehlungen und Stellungnahmen) wird vom Anwendungsbereich des Art. 263 Abs. 1 AEUV explizit ausgenommen. Aus Gründen der Rechtssicherheit überzeugt dies nicht.

Allerdings spricht insbesondere die mitgliedstaatliche Perspektive für eine Ausdehnung der Nichtigkeitsklage auf Soft Law. Oftmals ist unionales Soft Law an die Mitgliedstaaten adressiert. Wie soll aber ein Mitgliedstaat praktisch gegen Soft Law vorgehen, wenn die Möglichkeit der Nichtigkeitsklage gemäß Art. 263 AEUV nicht besteht? Soll er die nicht verbindliche Maßnahme ausführen, um sodann vor nationalen Gerichten einen Rechtsstreit herbeizuführen?⁵⁷

⁵³ EuGH, Urt. v. 31.3.1971, Rs. 22-70, EU:C:1971:32, Rn. 42 – AETR.

⁵⁴ Vgl. *M. Bobek*, Schlussantr. v. 12.12.2017, C-16/16 P, EU:C:2017:959, Rn. 70 – Belgien/Kommission.

⁵⁵ Verweis nach oben Generalanwalt *M. Bobek*, Schlussantr. v. 12.12.2017, C-16/16 P, EU:C:2017:959, Rn. 113 – Belgien/Kommission

⁵⁶ Siehe oben III.

⁵⁷ Generalanwalt *M. Bobek*, Schlussantr. v. 12.12.2017, C-16/16 P, EU:C:2017:959, Rn. 104 ff. – Belgien/Kommission

Mit Blick auf den Individualrechtsschutz ist eine Ausweitung auf die Nichtigkeitsklage nach französischem Vorbild nicht angezeigt. Eine Individualnichtigkeitsklage scheidet meist ohnehin an den hohen Hürden des Art. 263 Abs. 4 AEUV.⁵⁸

Das Problem des Rechtsschutzes besteht darin, dass sich Soft Law nicht in die binäre Logik (verbindlich/nicht verbindlich) des EuGH einfügen lässt. Zwar bricht der Conseil d'Etat die Dichotomie auf, indem er auf die erheblichen Auswirkungen der Maßnahme abstellt. Gleichwohl ist hier unklar, wie sich bestimmen lässt, ob Maßnahmen geeignet sind, das Verhalten ihrer Adressatinnen erheblich zu beeinflussen. Insofern wäre eine dementsprechende Rechtsprechungsänderung des EuGH nicht zielführend. Dem vom EuGH eingeschlagene Weg ist – trotz aller Unabwägbarkeiten aus mitgliedstaatlicher Perspektive – zugute zu halten, dass er Rechtssicherheit schafft, indem er auf das formale Abgrenzungskriterium der Rechtsverbindlichkeit abstellt.

⁵⁸ J. Gundel, EWS 2021, 317 (320); S. Scholz (Fn. 24), 453 (458); S. Geiger (Fn. 34), 407 (416).

§ 11 Einhundert Jahre Frauen in juristischen Berufen

Johanna Groß

I. Einführung

Der Deutsche Richterbund war überzeugt, drohenden Schaden vom Deutschen Volk abwenden zu müssen. In seinen Beratungen über die Frage der „Zulassung der Frau zum Richteramt“ von 1921¹ heißt es, die Öffnung der juristischen Berufe für Frauen würde eine „schwere Gefährdung des Urteilspruches und der Rechtsprechung darstellen“², weiblich besetzte Spruchkörper gar eine „Axt an die geistige Wurzel des Rechts legen“³. Kurzum: „Durch die Zulassung der Frau als Berufsrichterin würde der Rechtsprechung das Grab getragen.“⁴

Bekanntermaßen konnten alle Warnungen die weitere Entwicklung nicht aufhalten: Am 11. Juli 1922 wurden Frauen zu den juristischen Staatsexamina und damit zu den Berufen der Rechtspflege zugelassen.⁵ Anlässlich des 100. Jubiläums dieser Berufszulassung initiierten und organisierten fünf Akademische Mitarbeiterinnen der Juristischen Fakultät, darunter die Verfasserin, eine interdisziplinäre Tagung an der Universität Heidelberg.⁶ Ziel der Veranstaltung war neben einer Rückschau auf hundert Jahre Frauen in juristischen Berufen auch eine exemplarische Bestandsaufnahme des Erreichten und zukünftig noch zu Erreichenden. Im Anschluss an die Tagung soll im Folgenden ein kurzer Überblick über den Weg von Frauen in die juristischen Berufe und ihre anschließende Professionalisierungsgeschichte gegeben werden.

¹ Abgedruckt in DRiZ 1921, S. 196 ff.

² So der Berichterstatter *Stadelmann*, DRiZ 1921, 196 (199).

³ Diskussionsbeitrag von Amtsgerichtsrat *Hoffmann*, DRiZ 1921, 196 (206).

⁴ So das Fazit von *Stadelmann*, DRiZ 1921, 196 (202). Im Anschluss an seinen Bericht sprach sich der Deutsche Richtertag nahezu einhellig gegen die Eignung von Frauen als Berufsrichterinnen aus.

⁵ Durch das Gesetz über die Zulassung der Frauen zu den Ämtern und Berufen in der Rechtspflege, RGBl 1922 I, S. 573.

⁶ Die unter dem Titel „Frau.Macht.Recht.“ stehende Tagung fand am 15. Juli 2022 in Kooperation mit der Heinrich Böll Stiftung Baden-Württemberg e.V. und unter der Schirmherrinnenschaft von BVRin Prof. Dr. Susanne Baer, LL. M. (Michigan) statt.

II. Der lange Weg in die juristischen Berufe

Die Öffnung des rechtswissenschaftlichen Studiums für Frauen vollzog sich zunächst zeitgleich mit der Zulassung zu den anderen akademischen Fächern. Als sich zwischen 1900 und 1909 an den Universitäten des Deutschen Reichs nach und nach das sog. Frauenstudium durchsetzte, konnten sich auch an den juristischen Fakultäten bereits die ersten Hörerinnen einschreiben.⁷ Im Gegensatz zu ihren Kommilitoninnen mussten sie aber zunächst ohne die Aussicht studieren, den von ihnen erlernten Beruf jemals ausüben zu können. Zu groß waren die Vorurteile, die gegen eine Frau als Richterin oder Anwältin vorgebracht wurden; zu massiv die – wohl auch auf ökonomischen Beweggründen beruhenden⁸ – Bedenken der Berufsverbände und konservativen Politiker im Reichstag.⁹ Erst 1922 ermöglichte das politische Engagement verschiedener Frauenorganisationen und die Beharrlichkeit einiger weiblicher Abgeordneter Frauen den Zugang zu den Rechtsberufen – rund zwei Jahrzehnte später als zu allen anderen akademischen Professionen.

Trotz der geänderten Gesetzeslage blieb der Anteil an Jurastudentinnen und Berufsträgerinnen in der Weimarer Republik zunächst gering.¹⁰ Manche Justizverwaltung verweigerte Assessorinnen schlichtweg die Einstellung in den Justizdienst. Sogenannte Zölibatsklauseln ermöglichten zudem bei schlechter konjunktureller Lage Personalabbau zulasten verheirateter Frauen.¹¹ Hinzu kamen Hindernisse, die Frauen ganz grundsätzlich auf ihrem Weg zu akademischer Bildung behinderten: Ein Studium war teuer und schon der Zugang zum Abitur war für Mädchen erschwert. Nur wenige Frauen konnten die erforderliche familiäre Unterstützung und die finanziellen Mittel aufbringen, um den Studienbeginn zu wagen. Dementsprechend rekrutierte sich die erste Generation an Juristinnen vornehmlich aus dem privilegierten Besitz- und Bildungsbürgertum.¹²

⁷ M. Röwekamp, Die ersten deutschen Juristinnen, 2011, S. 25 f.

⁸ E. Hartwich/I. Steinitz, djbZ 2008, 128 (129).

⁹ Siehe auch die Verhandlungen der 14. Vertreterversammlung des Deutschen Anwaltsvereins, abgedruckt in: JW 1922, 1241 (1247 ff.); zudem M. Hansen, Erna Scheffler (1893–1983), 2019, S. 28 ff. mit verschiedenen Debattenbeiträgen aus dem Gesetzgebungsprozess.

¹⁰ Zahlen bei S. Bajohr/K. Rödiger-Bajohr, KJ 13 (1980), 39 (44 f.); weitere Daten zudem bei M. Röwekamp (Fn. 7), S. 99 ff.

¹¹ Ebd.; zudem DJB (Hrsg.), Juristinnen in Deutschland, 4. Aufl. 2003, S. 22 ff.

¹² M. Röwekamp (Fn. 7), S. 60 ff.

III. Rückschritte in der NS-Zeit

Die bescheidenen emanzipatorischen Fortschritte der Weimarer Republik fanden mit der Machtergreifung der Nationalsozialisten ein jähes Ende. Juristinnen waren von 1933 bis 1945 den vielfältigen Formen der Diskriminierung ausgesetzt, die weibliche Akademiker insgesamt erlitten; insbesondere den juristischen Nachwuchs trafen darüber hinaus weitreichende Berufsverbote. Ab 1935 wurden Assessorinnen nicht mehr in den Justizdienst übernommen, ein Jahr später wurde ihnen auch die Anwaltslaufbahn verwehrt. Frauen, die bereits eine feste Stelle in der Justiz innehatten und nicht mittels familien- und beamtenrechtlicher Regelungen aus dem Beruf gedrängt werden konnten, mussten sich Versetzungen auf weniger bedeutende Stellen gefallen lassen.¹³ Zwar boten sich teilweise Karrieremöglichkeiten innerhalb der nationalsozialistischen Verwaltung; Voraussetzung dafür waren aber Anpassung und systemkonforme Mitwirkung.¹⁴

In besonderem Maße traf die nationalsozialistische Machtübernahme Juristinnen jüdischen Glaubens. Mit dem Erlass des „Gesetz[es] zur Wiederherstellung des Berufsbeamtentums“¹⁵ und der Neufassung des Rechtsanwaltsgesetzes¹⁶ wurden im Jahr 1933 „nichtarische“ sowie oppositionelle Juristen und Juristinnen aus ihren Berufen verdrängt.¹⁷ Da überproportional viele der damaligen Juristinnen nach nationalsozialistischer Definition als jüdisch galten, hatte die antisemitische Verfolgung und Diskriminierung während der NS-Zeit schon früh erhebliche Auswirkungen auf die Anzahl von Frauen in juristischen Berufen. Die schlechten Berufsperspektiven, die rassistische Verfolgung und alltägliche Diskriminierungen führten dazu, dass sich an den Universitäten immer weniger Studentinnen der

¹³ M. Hansen (Fn. 9), S. 49 ff.; DJB (Hrsg.) (Fn. 11), S. 26 ff.; S. Bajohr/K. Rödiger-Bajohr (Fn. 10), S. 45 ff.

¹⁴ Zur – bislang noch wenig erforschten – Rolle von Juristinnen in der NS-Zeit siehe M. Röwekamp, djbZ 2008, S. 125 ff., die sich kritisch mit J. Walcoff, in: Steinbacher (Hrsg.), Volksgenossinnen, 2007, S. 48 (59 ff.) auseinandersetzt. Über eine bemerkenswerte Form der Selbstorganisation von angehenden Heidelberger Juristinnen während des Nationalsozialismus schreibt zudem F. Michl, in: Dux et al. (Hrsg.), Frau.Macht.Recht. 2022 (im Erscheinen).

¹⁵ RGBl. I, S. 175.

¹⁶ RGBl. I S. 188.

¹⁷ S. Ladwig-Winters, djbZ 2008, 120 ff.; DJB (Hrsg.) (Fn. 11), S. 31; M. Hansen (Fn. 9), S. 64.

Rechtswissenschaft einschrieben, so dass nach Kriegsende fast eine ganze Generation Juristinnen fehlte.¹⁸

IV. Unterschiedliche Realitäten in BRD und DDR

Entsprechend bedurfte es – wie bereits nach der erstmaligen Zulassung von Frauen zu den juristischen Berufen – eines beträchtlichen Zeitraums, bis sich wieder eine nennenswerte Gruppe berufstätiger Juristinnen herausgebildet hatte.¹⁹ Dabei unterschieden sich ihre Lebens- und Berufsrealitäten im geteilten Deutschland deutlich. Während in der BRD erst seit den 1970er Jahren ein nennenswerter Anteil an berufstätigen Juristinnen zu verzeichnen ist,²⁰ hatte die DDR schon früh einen weltweit einmalig hohen Frauenanteil, insbesondere in der Justiz. Grund hierfür war neben den personellen „Säuberungen“ durch die sowjetische Militäradministration, die zu einem eklatanten Fachkräftemangel in der DDR-Justiz führte,²¹ die bewusste staatliche Förderung der Integration von Frauen in das Arbeitsleben. Bereits 1960 lag so der Anteil an Frauen in der Justiz bei 30,4 %, während Frauen in der vom Idealbild der Hausfrau und Mutter geprägten BRD zur selben Zeit nur etwa 4 % der Richterschaft stellten.²² Ebenso wie ihre Kolleginnen im Westen waren allerdings auch DDR-Juristinnen in Leitungs- und Führungspositionen unterrepräsentiert. Auch die Doppelbelastung durch Familie und Beruf betraf in beiden Staaten gleichermaßen mehrheitlich Frauen.²³

V. Der Blick muss weiter werden

Inzwischen absolvieren seit etwa fünfzehn Jahren mehr Frauen als Männer ein rechtswissenschaftliches Studium in Deutschland.²⁴ Diese Entwicklung spiegelt sich allerdings nur langsam auf dem Arbeitsmarkt wider. Während

¹⁸ S. Ladwig-Winters (Fn. 17), S. 124.

¹⁹ Ebd.

²⁰ M. Hansen, (Fn. 9), S. 81 f.

²¹ M. Röwekamp, djbZ 2012, 13 (14, 17).

²² DJB (Hrsg.) (Fn. 11), S. 45, auch mit weiteren Zahlen.

²³ Ebd., zudem M. Röwekamp, (Fn. 20), S. 13 f. und G. Shaw, Zeitschrift für Rechtssoziologie 5 (1994), 191 (196).

²⁴ Vgl. die Zahlen bei U. Schultz/A. Böning/I. Peppmeier/S. Schröder, De jure und de facto: Professorinnen in der Rechtswissenschaft, 2018, S. 152.

die Justiz inzwischen in etwa paritätisch besetzt ist – eine unrühmliche Ausnahme bildet die Finanzgerichtsbarkeit²⁵ – sind Juristinnen in Kanzleien und Wissenschaft weiterhin unterrepräsentiert. Obwohl auch hier die Zahlen steigen – 1970 waren nur etwa 4,5 % der zugelassenen Rechtsanwältinnen Frauen, heute beträgt ihr Anteil immerhin 36,27 %²⁶ –, sind in Führungspositionen nach wie vor weitaus häufiger Männer zu finden.²⁷ Auch in der Wissenschaft verbleiben Frauen mit einem Professorinnenanteil von knapp 18 % tendenziell auf den unteren Hierarchieebenen.²⁸ Ähnlich wie in anderen akademischen Berufen bestehen daneben weiterhin typische Geschlechterungleichheiten, wie eine häufigere Beschäftigung in Teilzeit und ein – zumindest zum Teil daraus resultierendes – niedrigeres Gehaltsniveau.²⁹

Auch 100 Jahre nach der Zulassung von Frauen zu den juristischen Berufen sind also weiterhin signifikante geschlechtsspezifische Unterschiede in den Karrierewegen von Juristinnen und Juristen zu konstatieren. In den Vorträgen und Diskussionen der oben angesprochenen Tagung wurden deshalb Vorschläge und Wege erörtert, damit nicht erst das 200-jährige Jubiläum im Jahr 2122 zu dem Fest tatsächlich gelebter Gleichstellung werden kann, wie es nicht zuletzt mit Rücksicht auf deren Verfassungsrang (Art. 3 Abs. 2 GG) angemessen wäre. Dass der Blick darüber hinaus aber auch erweitert werden muss, um zusätzlich andere Diskriminierungsmerkmale wie den familiären Hintergrund und die Herkunft stärker zu berücksichtigen, war ein weiteres Ergebnis der Veranstaltung, zu der ein Tagungsband Ende 2022 unter dem Titel „Frau.Macht.Recht.“ im Nomos Verlag erschienen ist.

²⁵ 2020 waren 38 % der Richter an den Finanzgerichten weiblich. Im Vergleich dazu: Ordentliche Gerichtsbarkeit = 48 %, Verwaltungsgerichtsbarkeit = 45 %, Sozialgerichtsbarkeit = 52 %. Auch in der Finanzgerichtsbarkeit steigt allerdings der Frauenanteil seit Jahren kontinuierlich. In der ersten geschlechtsspezifischen Erhebung im Jahre 2002 betrug er noch 19 %, 2010 bereits 27 %. Alle Zahlen gerundet. Quelle: Richterstatistiken des Bundesamtes für Justiz, abrufbar unter: https://www.bundesjustizamt.de/DE/Service/Justizstatistiken/Justizstatistiken_node.html (zuletzt abgerufen am 18.11.2022).

²⁶ Statistik der Bundesrechtsanwaltskammer „Anteil der Rechtsanwältinnen seit 1970 an der Gesamtanwaltschaft“, abrufbar unter: <https://www.brak.de/presse/zahlen-und-statistiken/statistiken/entwicklung-anteil-rainnen-ab-1970/> (zuletzt abgerufen am 18.11.2022).

²⁷ U. Schultz/A. Böning/I. Peppmeier/S. Schröder (Fn. 23), S. 182.

²⁸ Vgl. hierzu U. Sacksofsky/C. Stix, KJ 51 (2018), 464 (467).

²⁹ G. Brandt, in: Dux et al. (Hrsg) Frau.Macht.Recht., 2022 (im Erscheinen).

Beste Studienarbeit im Schwerpunktbereich Steuerrecht 2022

Die Steuerrechtswissenschaftliche Vereinigung Heidelberg e. V. zeichnet jährlich die beste Studienarbeit im Schwerpunktbereich Steuerrecht an der Juristischen Fakultät der Universität Heidelberg aus.

Der nachfolgende Beitrag basiert auf der Studienarbeit des Preisträgers des Jahres 2022, *Moritz Teichmann*.

Gemeindesteuer mit Lenkungszweck: Die Wiedereinführung der Grundsteuer C

*Moritz Teichmann**

I.	Einführung	126
II.	Darstellung der Gesetzesänderung	128
III.	Verfassungsrechtliche Bewertung	131
1.	Finanzverfassungsrechtliche Kompetenzordnung	131
a.	Aufteilung der Gesetzgebungskompetenz	131
b.	Umfang der Gesetzgebungskompetenz	131
2.	Materielle Verfassungsmaßstäbe	133
a.	Zwecke und Wirkungen von steuerlichen Lenkungsnormen	133
b.	Eigentumsgarantie, Art. 14 Abs. 1 GG	134
aa.	Gestaltungswirkungen	134
(1)	Eingriff in den Schutzbereich	134
(2)	Rechtfertigung	135
(a)	Legitimer Zweck	135
(b)	Geeignetheit	135
(c)	Erforderlichkeit	136
(d)	Angemessenheit	138
bb.	Belastungswirkungen	140
c.	Sonstige Freiheitsgrundrechte	143
d.	Allgemeiner Gleichheitssatz, Art. 3 Abs. 1 GG	144
aa.	Ungleiche Belastungswirkungen	144
(1)	Ungleichbehandlung	144
(2)	Rechtfertigung	145
(a)	Erforderlichkeit	145
(b)	Angemessenheit	147
bb.	Ungleiche Gestaltungswirkungen	149
(1)	Ungleichbehandlung	149
(2)	Rechtfertigung	149
e.	Sozialstaatsprinzip, Art. 20 Abs. 1, 28 Abs. 1 S. 1 GG	150
IV.	Wirkkraft und Erweiterungsvorschläge	150
V.	Ergebnisse	153

* Der Beitrag beruht auf meiner Studienarbeit vom 27.8.2019 zum „Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundsteuergesetzes zur Mobilisierung von baureifen Grundstücken für die Bebauung“ (BT-Drs. 19/11086). Eine inhaltliche Überarbeitung erfolgte insbesondere vor dem Hintergrund der verabschiedeten Gesetzesfassung (BGBl. I 2019, S. 1875). Für die Auszeichnung meiner Studienarbeit danke ich der Steuerrechtswissenschaftlichen Vereinigung Heidelberg e.V. herzlichst.

I. Einführung

Angesichts der Wohnungsnot in Ballungsgebieten und steigendem ökologischen Problembewusstsein gewinnt die sparsame Bodennutzung¹ zunehmend an Bedeutung. Eine gerechte und nachhaltige Bodenordnung bestimmt soziale, ökonomische und ökologische² Verhältnisse und ist eine der zentralen Herausforderungen unserer Zeit³.

Der bundesweit durchschnittliche Kaufwert für einen Quadratmeter baureifes Land ist in den letzten 20 Jahren von etwa 76 Euro auf knapp 199 Euro gestiegen.⁴ Gegenüber den Werten von vor fünf Jahren haben sich die Preise im bundesweiten Durchschnitt um 38 % erhöht,⁵ was in Ballungsgebieten deutlich übertroffen wird.⁶ Das in der Nachhaltigkeitsstrategie der Bundesregierung ursprünglich gefasste Ziel, die Flächeninanspruchnahme bis 2020 auf 30 Hektar pro Tag zu begrenzen,⁷ wurde in der Neuauflage auf 2030 verschoben.⁸ Tatsächlich wird gar ein Anstieg der Flächeninanspruchnahme verzeichnet.⁹

Um dem Handlungsbedarf auch im Steuerrecht zu begegnen, hat der Gesetzgeber begleitend zum Grundsteuer-Reformgesetz¹⁰ das Gesetz zur Änderung des GrStG zur Mobilisierung von baureifen Grundstücken für die

¹ Vgl. auch die „Bodenschutzklausel“ in § 1a Abs. 2 S. 1 BauGB.

² Sachverständigenrat für Umweltfragen, Umweltgutachten 2016, S. 241 ff.

³ R. Henger, Baulandsteuer und zonierte Satzungsrecht, Expertengutachten, in: Umweltbundesamt, Texte 25/2018, S. 7.

⁴ Werte für die Jahre 2000 und 2020, Destatis, Fachserie 17 Reihe 5, Kaufwerte für Bauland 2020, 26.8.2021, S. 45.

⁵ Werte für die Jahre 2015 und 2020, ebd.

⁶ Vgl. die durchschnittlichen Kaufwerte für 1 qm baureifes Land in Berlin im Jahr 2015 i.H.v. 518,70 Euro (Destatis, Fachserie 17 Reihe 5, Kaufwerte für Bauland 2015, 29.8.2016, S. 20) gegenüber 931,49 Euro im Jahr 2020 (Destatis, 17/5 2020 (Fn. 4), S. 20).

⁷ Bundesregierung, Perspektiven für Deutschland, 2002, S. 99.

⁸ Bundesregierung, Deutsche Nachhaltigkeitsstrategie, Aktualisierung 2018, S. 55; zuletzt dies., Deutsche Nachhaltigkeitsstrategie, Weiterentwicklung 2021, S. 102, 270 ff.

⁹ Ermittlung nach Vierjahres-Indikatorwerten: Durchschnittliches Wachstum der Siedlungs- und Verkehrsflächen in den Jahren 2016 bis 2019: 52 ha/Tag; von 2017 bis 2020: 54 ha/Tag, Destatis v. 17.3.2022, <https://www.destatis.de/DE/Themen/Branchen-Unternehmen/Landwirtschaft-Forstwirtschaft-Fischerei/Flaechennutzung/Tabellen/anstieg-suv2.html;jsessionid=4A79A1E69E0FD8BDAB407770501DE798.live721> (zuletzt abgerufen: 13.10.2022).

¹⁰ Gesetz zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (GrStRefG) v. 26.11.2019, BGBl. I 2019, S. 1794.

Bebauung¹¹ verabschiedet. Ziel ist es, durch ein gesondertes kommunales Hebesatzrecht baureife Grundstücke einer beschleunigten Bebauung zuzuführen und das Angebot an Bauland zu erhöhen¹². Die Verwirklichung der Innenentwicklungspotenziale¹³ mittels Nachverdichtung und Baulückenschließung soll relativ verbilligt, Kaufpreise sollen stabilisiert und Spekulationsgewinne abgeschöpft werden¹⁴.

Als Vergleichspunkt dient die historische Baulandsteuer, die mit § 172 Bundesbaugesetz 1960¹⁵ zum 1.1.1961 eingeführt, aber bereits 1964 rückwirkend zum 1.1.1963 aufgehoben wurde.¹⁶ Im Wesentlichen galt nach §§ 12a, 12b GrStG a.F. eine erhöhte Steuermesszahl für unbebaute Grundstücke („Baulandsteuer“ i.e.S.). In Abhängigkeit von der Dauer der Baureife betrug die Steuermesszahl das Vier- bis Sechsfache gegenüber dieser für sonstige unbebaute Grundstücke.¹⁷ Daneben konnten die Gemeinden nach § 21 Abs. 3 GrStG a.F. für die der Baulandsteuer unterfallenden Grundstücke einen besonderen Hebesatz festsetzen („Grundsteuer C“). Eine weitere Anreizwirkung sollte von § 12a Abs. 5 GrStG a.F. ausgehen, der die Rückerstattung des erhöhten Steuerbetrags¹⁸ für die letzten zwei bzw. vier Jahre¹⁹ vor Abschluss einer privilegierten Bebauung²⁰ vorsah.

Für die frühzeitige Aufhebung wurden unerwünschte ökonomische Folgen, soziale Härten, tatbestandliche Abgrenzungsschwierigkeiten und hoher Verwaltungsaufwand angeführt.²¹ Insbesondere wurde die Baulandsteuer als Widerspruch zum Baustoppgesetz²² kritisiert, das 1962 zur

¹¹ Gesetz v. 30.11.2019, BGBl. I 2019, S. 1875.

¹² BT-Drs. 19/11086, S. 1, 5.

¹³ Vgl. Bundesinstitut für Bau-, Stadt- und Raumforschung, Innenentwicklungspotenziale in Deutschland, 2013, S. 45 ff.

¹⁴ R. Henger, Baulandsteuer (Fn. 3), S. 11.

¹⁵ Bundesbaugesetz v. 23.6.1960, BGBl. I 1960, S. 341 (380 f.).

¹⁶ Gesetz zur Änderung grundsteuerlicher Vorschriften v. 10.6.1964, BGBl. I 1964, S. 347.

¹⁷ D. Eisele/S. Leissen, in: Troll/Eisele, GrStG, 12. Aufl. 2021, § 15 Rn. 4.

¹⁸ L. Gürsching/A. Stenger, Die Baulandsteuer, Kommentar, 1963, § 12a GrStG Rn. 76.

¹⁹ Verlängerung der Bebauungsfrist auf vier Kalenderjahre per Verordnung v. 22.3.1963, BStBl. 1963 I, S. 460. Verordnungsermächtigung war § 12a Abs. 5 S. 3 GrStG a.F.

²⁰ § 12a Abs. 5 GrStG a.F. verwies auf die Grundstücksarten des § 32 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 der Durchführungsverordnung zum Reichsbewertungsgesetz v. 2.2.1935, RGBl. 1935 I, S. 81 (87). Umfasst waren Mietwohngrundstücke, Geschäftsgrundstücke, gemischtgenutzte Grundstücke und Einfamilienhäuser i.S.d. DVO.

²¹ Verh. d. BT v. 13.3.1963, Plenarprotokoll 4/64, S. 2996 ff.; R. Kornemann, DWW 2018, 165 (166).

²² Gesetz zur Einschränkung der Bautätigkeit v. 8.6.1962, BGBl. I 1962, S. 365.

Eindämmung der überhitzten Baukonjunktur erlassen wurde.²³ Dagegen wird auch auf die unzureichende Bewährungszeit der historischen Baulandsteuer hingewiesen, die einem abschließenden Urteil über deren Wirkkräftigkeit entgegenstehe.²⁴

Die wiedereingeführte Grundsteuer C erweckt neben steuerpolitischen Bedenken betreffend ihre Nutzeneffektivität besondere verfassungsrechtliche Fragen, deren Erörterung die vorliegende Arbeit vornehmlich dient. Im Schwerpunkt werden die Verfassungsmaßstäbe für mittelbare Verhaltenslenkungen im Steuerrecht an die Neuregelung angelegt.

II. Darstellung der Gesetzesänderung

Das Gesetz zur Änderung des GrStG zur Mobilisierung von baureifen Grundstücken für die Bebauung tritt zum 1.1.2025 in Kraft. Es ändert § 25 Abs. 4 GrStG und führt einen neuen Absatz 5 ein, der an die Änderungen des BewG und GrStG durch das GrStRefG anknüpft²⁵.

Nach § 25 Abs. 5 S. 1 GrStG n.F. können die Gemeinden aus städtebaulichen Gründen baureife Grundstücke als besondere Grundstücksgruppe innerhalb der unbebauten Grundstücke bestimmen und für diese einen gesonderten Hebesatz festsetzen.

§ 2 GrStG unterscheidet Grundbesitz auch zukünftig in Betriebe der Land- und Forstwirtschaft (§§ 232 ff. BewG) und *Grundstücke* (§§ 243 f. BewG), sodass Erstere aus dem Anwendungsbereich der neuen Grundsteuer C²⁶ ausscheiden.

Die *fehlende Bebauung* richtet sich nach dem neuen § 246 Abs. 1 BewG, der auf das Nichtvorhandensein benutzbarer, das sind bezugsfertige, Gebäude abstellt. Die Bezugsfertigkeit eines Gebäudes tritt mit der Zumutbarkeit seiner bestimmungsgemäßen Nutzung ein (§ 246 Abs. 1 S. 3

²³ D. Eisele/S. Leissen, in: Troll/Eisele, GrStG, 12. Aufl. 2021, § 15 Rn. 4.

²⁴ Ebd.

²⁵ Vgl. insb. die Einführung der §§ 218 ff. BewG zur Ermittlung der neuen Grundsteuerwerte. Nach § 266 BewG ist die erste Hauptfeststellung für die Grundsteuerwerte auf den 1.1.2022 für die Hauptveranlagung auf den 1.1.2025 durchzuführen.

²⁶ Der Begriff „Grundsteuer C“ dient der Abgrenzung zu den Hebesätzen bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft („Grundsteuer A“, § 25 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 GrStG) und sonstigen Grundstücken („Grundsteuer B“, § 25 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 GrStG), vgl. R. Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 16.26 f.

BewG). Ein Grundstück gilt nach § 246 Abs. 2 BewG auch dann als unbebaut, wenn zwar ein Gebäude vorhanden ist, dieses aber – auch infolge von Zerstörung oder Verfall – keiner dauerhaften Nutzung zugeführt werden kann. Dies entspricht im Wesentlichen dem bis 31.12.2024 geltenden § 72 BewG. Hingegen entfällt die Regelung in § 72 Abs. 2 BewG, wonach auch Grundstücke mit Gebäuden, die nach ihrer Zweckbestimmung und ihrem Wert zum Grund und Boden von nur untergeordneter Bedeutung sind, als unbebaut gelten.

Ein unbebautes Grundstück ist gem. § 25 Abs. 5 S. 2 GrStG n.F. *baureif*, wenn die tatsächlichen Verhältnisse und öffentlich-rechtlichen Vorschriften die sofortige Bebauung ermöglichen. Zur Missbrauchsvermeidung²⁷ sind eine fehlende Baugenehmigung und zivilrechtliche Umstände unbeachtlich.

Die Gemeinde hat die baureifen Grundstücke und das Gemeindegebiet, auf das sich der gesonderte Hebesatz bezieht, genau zu bestimmen, kartographisch auszuweisen und im Wege der *Allgemeinverfügung* unter „nachvollziehbarer Darlegung“ der städtebaulichen Erwägungen öffentlich bekannt zu geben (§ 25 Abs. 5 S. 7 und 8 GrStG n.F.). Hierdurch soll die Heranziehung eines baureifen Grundstücks zur Grundsteuer C bereits dem Grunde nach einer rechtlichen Überprüfung zugänglich sein.²⁸

Bemerkenswert ist, dass der Tatbestand des § 25 Abs. 5 GrStG n.F. gegenüber dem Gesetzentwurf der Regierungsfractionen erheblich ausgedehnt wurde. Während der ursprüngliche Entwurf die Erhebung der Grundsteuer C nur in Gebieten mit besonderem Wohnraumbedarf vorsah,²⁹ ist dies nun bereits *aus städtebaulichen Gründen* möglich. Als solche werden in § 25 Abs. 5 S. 4 GrStG n.F. ausdrücklich ein erhöhter Bedarf an Wohn- und Arbeitsstätten sowie an Gemeinbedarfs- und Folgeeinrichtungen, die Nachverdichtung von Siedlungsstrukturen und die Stärkung der Innenentwicklung genannt. Die Änderung geht auf die Beschlussempfehlung des Finanzausschusses zurück³⁰ und soll die Grundsteuer C als Instrument für die städtebauliche Entwicklung auch in solchen – vor allem ländlichen – Kommunen verfügbar machen, in denen keine Wohnungsknappheit

²⁷ Vgl. L. Gürsching/A. Stenger, Die Baulandsteuer, Kommentar, 1963, § 12a GrStG Rn. 76.

²⁸ BT-Drs. 19/11086, S. 8.

²⁹ Ebd., S. 3.

³⁰ Beschlussempfehlung des Finanzausschusses, BT-Drs. 19/14139.

herrscht.³¹ Der den Entwurf noch dominierende Zweck der Schaffung von Wohnraum reiht sich nun neben weitere Belange städtebaulicher Planung und der Bekämpfung der Nutzung von Bauland als Spekulationsobjekt ein. Im Entwurf der Regierungsfractionen ebenfalls noch nicht vorgesehen³² war die ausdrückliche geographische Begrenzung in § 25 Abs. 5 S. 5 GrStG n.F., wonach der gesonderte Hebesatz auf einen bestimmten Gemeindeteil zu beschränken ist, wenn nur für diesen die städtebaulichen Gründe vorliegen. Nach Satz 6 müssen mindestens 10 % des Gemeindegebiets und eine Mehrzahl an baureifen Grundstücke umfasst sein.

Das von einigen Stimmen geforderte zonierte Satzungsrecht,³³ das verschiedene besondere Hebesätze für baureife Grundstücke in unterschiedlichen Gemeindeteilen ermöglichen würde, lässt sich der Regelung aber nicht entnehmen. Dies bestätigt § 25 Abs. 5 S. 9 GrStG n.F., wonach der Hebesatz für alle in der Gemeinde oder dem (nicht: *einem*) Gemeindeteil liegenden baureifen Grundstücke einheitlich und höher sein muss als der einheitliche Hebesatz für die übrigen Grundstücke in der Gemeinde.

Gem. § 37 Abs. 3 GrStG n.F. findet der neue Absatz 5 zeitgleich mit Inkrafttreten des Gesetzes Anwendung, das heißt erstmals für die Hauptveranlagung auf den 1.1.2025.

Anders als bei der historischen Baulandsteuer, ist eine erhöhte Steuermesszahl für baureife Grundstücke nicht vorgesehen. Nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 GrStG n.F. beträgt die Steuermesszahl für sämtliche unbebaute Grundstücke 0,34 Promille.³⁴

³¹ Bericht des Finanzausschusses, BT-Drs. 19/14159, S. 11; s. auch die Anregung der Tatbestandserweiterung in den Stellungnahmen der Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände (Finanzausschuss BT v. 11.9.2019, Protokoll-Nr. 19/50, S. 63), des DIW Berlin (ebd., S. 93) sowie der Einzelsachverständigen *D. Löhr* (ebd., S. 216, 224) und *J. Wieland* (ebd., S. 241).

³² S. die Kritik an der fehlenden räumlichen Tatbestandsklarheit des Regierungsentwurfs in der Stellungnahme von *D. Löhr*, Finanzausschuss BT v. 11.9.2019, Protokoll-Nr. 19/50, S. 224.

³³ *R. Henger*, Baulandsteuer (Fn. 3), S. 15; Stellungnahme der Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände (Finanzausschuss BT v. 11.9.2019, Protokoll-Nr. 19/50, S. 63) und von *D. Löhr* (ebd., S. 216, 225 f.).

³⁴ Nach dem GrStRefG sollte die Steuermesszahl für *alle* Grundstücksarten 0,34 Promille betragen. Infolge einer Neuberechnung der Nettokaltmieten, die maßgeblicher Faktor für die Grundsteuerwerte von Wohngebäuden sind, wurde die Steuermesszahl für Wohngebäude durch das GrStRefUG (BGBl. I 2021, S. 2931) auf 0,31 Promille abgesenkt. Vgl. die Gesetzesbegründung, BT-Drs. 273/21, S. 22, 21.

III. Verfassungsrechtliche Bewertung

1. Finanzverfassungsrechtliche Kompetenzordnung

a. Aufteilung der Gesetzgebungskompetenz

Nachdem das BVerfG die Verfassungswidrigkeit der bisherigen Einheitsbewertung von Grundbesitz feststellte³⁵ und es einer umfassenden Reform des Bewertungs- und Grundsteuerrechts bedurfte, wurden die schon zuvor geäußerten Zweifel virulent, ob der Bund für eine solche Neukonzeption der Grundsteuer überhaupt gesetzgebungskompetent sei.³⁶

Daher hat der verfassungsändernde Gesetzgeber noch vor Erlass des GrStRefG den Art. 105 Abs. 2 S. 1 GG eingeführt,³⁷ wonach dem Bund die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz über die Grundsteuer zusteht. Zugleich wurde den Ländern in Art. 72 Abs. 3 S. 1 Nr. 7, 125b Abs. 3 GG eine echte Abweichungskompetenz für die Erhebung der Grundsteuer ab dem 1.1.2025 eingeräumt.

Die Ausführungen in dieser Arbeit beziehen sich auf die Regelung der Grundsteuer C nach dem Grundsteuergesetz des Bundes.³⁸

b. Umfang der Gesetzgebungskompetenz

Die Vorschrift des § 25 Abs. 5 GrStG n.F. müsste von der Kompetenz zur Gesetzgebung über die Grundsteuer nach Art. 105 Abs. 2 S. 1 GG gedeckt sein. Die Grundsteuer C ist nicht ausschließlich fiskalisch motiviert („Fiskalzwecknorm“³⁹), sondern bezweckt vornehmlich die Verhaltenslenkung

³⁵ BVerfGE 148, 147.

³⁶ Vgl. J. Becker, BB 2013, 861 (864 ff.); G. Kirchhof, DStR 2018, 2661 (2668); T. Schmidt, NVwZ 2019, 103 (105 f.).

³⁷ Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes v. 15.11.20219, BGBl. I 2019, S. 1546.

³⁸ Ausführlich zu den landesrechtlichen Regelungen W. Scheffler/M. Feldner, Umsetzung der Grundsteuerreform in den Bundesländern, ifst-Schrift 542 (2021). Vgl. insb. die Übersicht auf S. 2, 110 ff. Vom Verkehrswertmodell des Bundesgesetzes weichen wesentlich die Länder Baden-Württemberg (modifizierte Bodenwertsteuer), Bayern (Flächenmodell) sowie Hamburg, Hessen und Niedersachsen (Flächenmodell mit Lagefaktor) ab. In Baden-Württemberg wurde die Möglichkeit der Erhebung einer Grundsteuer C nachträglich als § 50a LGrStG eingefügt (GBl. 2021, S. 1029).

³⁹ J. Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.20 m.w.N.

der Baulandeigentümer zur Mobilisierung von Bauland für die Bebauung. Während die historische Baulandsteuer 1961/62 vor diesem Hintergrund noch als unzulässiger Formenmissbrauch kritisiert wurde,⁴⁰ ist heute weitestgehend anerkannt, dass der Gesetzgeber grundsätzlich auch mittels steuerrechtlicher Instrumente politisch motivierte Lenkungszwecke verfolgen darf.⁴¹ Soweit die Steuer selbst jedenfalls noch sekundär einen Fiskalzweck verfolgt, sind die Grenzen des verfassungsrechtlichen Steuerbegriffs nicht überschritten.⁴² Ebenfalls bedarf es keiner zur Steuergesetzgebungskompetenz hinzutretenden Sachkompetenz aus den Art. 70 ff. GG.⁴³ Bei der „Grundsteuer C“ handelt es sich nicht um eine eigenständige Lenkungssteuer.⁴⁴ Vielmehr ist § 25 Abs. 5 GrStG n.F. eine steuerliche Lenkungsnorm innerhalb des Systems der Grundsteuer, die als solche als Fiskalzwecksteuer⁴⁵ ausgestaltet ist.

Die Grundsteuer C ist Teil der gesetzlichen Ausprägung des in Art. 106 Abs. 6 S. 2 GG garantierten kommunalen Hebesatzrechts. Sie ermöglicht eine steuerliche Sonderlast mit Wirkung auf Ebene des Steuersatzes, die ihrem Bestehen und ihrer Höhe nach in die Entscheidungsfreiheit der Gemeinden fällt.

⁴⁰ J. Köhler, Verfassungsrechtliche Bemerkungen zum Urteil des BFH und zum Beschluss des BVerfG zur Restbaulandsteuer 1961/62, 1969, S. 9 ff.

⁴¹ BVerfGE 3, 407 (435 f.); 16, 147 (161 f.); 30, 250 (264); 36, 66 (70 f.); 55, 274 (299); 84, 239 (274); 110, 274 (292 f.); K.-D. Drüen, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 172. EL 10.2022, § 3 AO Rn. 12 m.w.N.

⁴² BVerfGE 3, 407 (436); 16, 147 (161); 98, 106 (118); K.-D. Drüen, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 172. EL 10.2022, § 3 AO Rn. 12a m.w.N.

⁴³ BVerfGE 98, 106 (118); H. Kube, in: BeckOK, GG, 52. Ed. 15.08.2022, Art. 105 Rn. 6 m.w.N.; a.A. noch K. Stern, Staatsrecht, Bd. 2, 1980, S. 46; K. Vogel/C. Walter, in: Kahl/Waldhoff/Walter (Hrsg.), BK-GG, 216. EL 09.2022 (Stand des Gesamtwerks), Art. 105 Rn. 68p f.; vgl. für städtebauliche und bodenrechtliche Lenkungszwecke ohnehin die Bundeskompetenz aus Art. 74 Abs. 1 Nr. 18 GG.

⁴⁴ So etwa Alkohol- und Tabaksteuer, Luftverkehrssteuer sowie Energie- und Stromsteuer („Ökosteuern“), vgl. R. Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 92; J. Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.21 f.; C. Trzaskalik, Gutachten E zum 63. DJT, 2000, E 19 f.

⁴⁵ Insoweit anders zu beurteilen sein könnte die Ausgestaltung der Grundsteuer als Bodenwertsteuer, wie in Baden-Württemberg (Fn. 38). Gegenstand der Grundsteuer B ist ausschließlich der Grund und Boden, sodass aufstehende Gebäude in der Bemessung nicht berücksichtigt werden. Bereits der Auswahl des Steuergegenstandes liegt also ein Lenkungsgedanke zur Privilegierung flächensparender Bebauungen zugrunde. Näher zur Bodenwertsteuer s. D. Löhr/S. Kempny, DStR 2019, 537 (539 ff.); F. Marx, DStZ 2020, 757; krit. G. Kirchhof, DB 2020, 2600.

2. Materielle Verfassungsmaßstäbe

a. *Zwecke und Wirkungen von steuerlichen Lenkungsnormen*

Steuern im Allgemeinen können neben der finanziellen Belastungswirkung, die den „bloßen“ Geldentzug infolge der Verwirklichung des Steuertatbestandes betrifft, auch andere Wirkungen erzeugen, insbesondere das Verhalten der Steuerbürger beeinflussen.⁴⁶ Lenkungssteuern und belastungsverschärfende⁴⁷ steuerliche Lenkungsnormen zeichnen sich dadurch aus, dass sie diese letzteren Gestaltungswirkungen gerade bezwecken, ihnen die Zweckdichotomie⁴⁸ der Verfolgung von sowohl Fiskal- als auch Lenkungszwecken inhärent ist.

Der Fiskalzweck verwirklicht sich mit Eintritt der finanziellen Belastungswirkung. Im Fall der Grundsteuer C erfüllt der Baulandeigentümer den Steuertatbestand und zahlt die erhöhte Grundsteuerlast. Er passt sein Verhalten nicht an, lässt sein Bauland weiterhin brachliegen und „erkauft“ sich diese Freiheit durch Steuerzahlung. Die finanzielle Belastungswirkung wirft vor allem die Frage der gerechten Lastenverteilung auf, ist damit rechtfertigungsbedürftig insbesondere vor dem Gleichheitssatz.⁴⁹

Die Gestaltungswirkungen einer Steuer können zusammenfassend als die verhaltens- oder güterbezogenen Reaktionen anlässlich der angedrohten oder eingetretenen Steuerzahlungspflicht beschrieben werden.⁵⁰ Weicht der Baulandeigentümer der Sonderlast durch Bebauung oder Veräußerung aus, verwirklicht die Grundsteuer C ihren Lenkungszweck und ist wirksames Instrument zur mittelbaren Aufgabenerfüllung⁵¹. Die Gestaltungswirkungen sind Maßnahmen der staatlichen Verhaltenslenkung, als solche im Schwerpunkt mit besonderen freiheitsrechtlichen Problemen verbunden.⁵²

⁴⁶ Grundlegend *D. Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernorm, 1983, S. 68 ff., 194 ff.; *R. Wernsmann*, Verhaltenslenkung (Fn. 44), S. 66 ff.

⁴⁷ Begriff nach *R. Wernsmann*, Verhaltenslenkung (Fn. 44), S. 149 f.

⁴⁸ *H. Kube*, Finanzgewalt in der Kompetenzordnung, 2004, S. 251.

⁴⁹ *D. Birk*, Leistungsfähigkeitsprinzip (Fn. 46), S. 231; *ders.*, *StuW* 1983, 293 (299).

⁵⁰ *K. Vogel*, *BayVBl* 1980, 523 (525); *D. Birk*, Leistungsfähigkeitsprinzip (Fn. 46), S. 71 ff., 194; *R. Wernsmann*, Verhaltenslenkung (Fn. 44), S. 66.

⁵¹ Vgl. *H. Kube*, Finanzgewalt (Fn. 48), S. 229.

⁵² *P. Kirchhof*, Besteuerungsgewalt und Grundgesetz, 1973, S. 48 ff.; *D. Birk*, Leistungsfähigkeitsprinzip (Fn. 46), S. 202 ff., 231; *ders.*, *StuW* 1983, 293 (299); *R. Wernsmann*, Verhaltenslenkung (Fn. 44), S. 70.

Diese verschiedenen grundrechtserheblichen Wirkrichtungen der Grundsteuer C gilt es im Einzelnen zu untersuchen.

b. Eigentumsgarantie, Art. 14 Abs. 1 GG

aa. Gestaltungswirkungen

(1) Eingriff in den Schutzbereich

Die Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG schützt den Bestand und die Nutzungsfreiheit auch zivilrechtlichen Grundeigentums.⁵³ Besondere Ausprägung dessen ist die Baufreiheit sowohl in ihrem positiven als auch negativen Abwehrgehalt. Geschützt ist also ebenfalls die Freiheit, sein Grundeigentum nicht zu bebauen.⁵⁴

Die Grundsteuer C könnte sich in ihren Gestaltungswirkungen in Form der Bebauung oder Veräußerung von Bauland als Eingriff in Art. 14 Abs. 1 GG darstellen. Jedoch beruht das Ausweichverhalten zur Vermeidung der Steuerlast grundsätzlich auf einer freien Entscheidung des Eigentümers. Gesetzlich angeordnete Rechtsfolge ist lediglich das Entstehen der Steuerschuld. Stellte das private Ausweichverhalten nur „rechtlich unerhebliches Regelungsmotiv“⁵⁵ dar, mangelte es bereits an einem Eingriff.

Die sich aufdrängende Gefahr der Unbegrenzbarkeit mittelbarer Verhaltensbeeinflussungen wird durch den modernen Eingriffsbegriff⁵⁶ aufgefangen. Der Lenkungs-zweck bestätigt die Gestaltungswirkungen als vom gesetzgeberischen Willen getragen und ist damit hinreichendes Zurechnungskriterium der Beeinträchtigung zum Staat.⁵⁷ Die Gestaltungswirkungen der Grundsteuer C sind mittelbar-finaler Eingriff in die Nutzungs- und Verfügungsfreiheit von Grundeigentum.⁵⁸

⁵³ BVerfGE 98, 17 (35 f.); R. Wendt, in: Sachs (Hrsg.), GG, 9. Aufl. 2021, Art. 14 Rn. 45 f.

⁵⁴ BVerfGE 104, 1 (8 f.); R. Leisner, Baugebot und Baufreiheit, 2009, S. 116, 127.

⁵⁵ C. Trzaskalik, Gutachten E zum 63. DJT, 2000, E 23.

⁵⁶ BVerfGE 105, 279 (300 f.); P. Axer, in: BeckOK, GG, 52. Ed. 15.8.2022, Art. 14 Rn. 69.

⁵⁷ K. Friauf, Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Sozialgestaltung durch Steuergesetze, 1966, S. 44 f.; D. Birk, Leistungsfähigkeitsprinzip (Fn. 46), S. 195 f.; H. Kube, Finanzgewalt (Fn. 48), S. 230.

⁵⁸ A.A. M. Feldner/U. Schätzlein, DStR 2021, 512 (514).

Insofern die Baulandsteuer 1961/62 als Enteignung kritisiert wurde,⁵⁹ ist auf die moderne Konturierung des Enteignungsbegriffs durch formale Kriterien unabhängig der Eingriffsintensität zu verweisen.⁶⁰ Damit handelt es sich bei § 25 Abs. 5 GrStG n.F. um eine Inhalts- und Schrankenbestimmung i.S.d. Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG.

(2) Rechtfertigung

Wesentliche Schranken-Schranke des Gesetzesvorbehalts ist das rechtsstaatliche Verhältnismäßigkeitsprinzip. § 25 Abs. 5 GrStG n.F. müsste zur Verfolgung legitimer Zwecke geeignet, erforderlich und angemessen sein.

(a) *Legitimer Zweck*

Der steuerliche Lenkungszweck muss gemeinwohlfördernd sein und auf einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung beruhen.⁶¹ Letzteres folgt zusätzlich aus dem formell rechtsstaatlichen Gebot hinreichender Tatbestandsklarheit.⁶² Das BVerfG verweist auf die üblichen Auslegungsmethoden und zieht ausdrücklich die Gesetzesmaterialien heran.⁶³

Nach der Begründung des Gesetzentwurfs zur Grundsteuer C soll Bauland einer sachgerechten Nutzung zugeführt und dessen rein finanzieller Nutzen als Spekulationsobjekt reduziert werden.⁶⁴ Dies ist auch der Ausgestaltung des § 25 Abs. 5 GrStG n.F. zu entnehmen, wonach die Erhebung der Grundsteuer C nur aus städtebaulichen Gründen möglich ist und deren Hebesatz notwendig höher sein muss als der Hebesatz bei der Grundsteuer B. Damit verfolgt § 25 Abs. 5 GrStG n.F. erkennbar gemeinwohlfördernde Ziele der städtebaulichen Bodenordnung sowie der Wirtschafts- und Sozialpolitik.⁶⁵

(b) *Geeignetheit*

Teilweise wird die Eignung zur Verwirklichung des Lenkungszwecks bereits dem Grunde nach verneint.⁶⁶ Der Baulandsteuer 1961/62 konnte kein

⁵⁹ J. Köhler, Weißbuch über die Restbaulandsteuer 1961/1962, 1967, S. 22.

⁶⁰ BVerfGE 58, 300 (330 ff.); 143, 246 (333).

⁶¹ BVerfGE 93, 121 (147 f.); krit. C. Trzaskalik, Gutachten E zum 63. DJT, 2000, E 89 f.

⁶² H. Kube, Finanzgewalt (Fn. 48), S. 227 ff.

⁶³ BVerfGE 137, 350 (367).

⁶⁴ BT-Drs. 19/11086, S. 1.

⁶⁵ A.A. M. Feldner, ifst-Schrift 452 (Fn. 38), S. 153.

⁶⁶ Verh. d. BT v. 27.6.2019, Plenarprotokoll 19/107, S. 13109.

signifikant höheres Angebot an Bauland zugeschrieben werden,⁶⁷ die Baukonjunktur überhitzte im Jahr 1962 und die Spekulationsmärkte wurden gar angekurbelt.⁶⁸ Finanzschwache Eigentümer veräußerten ihr Bauland an kapitalgedeckte Investoren.⁶⁹

Dagegen belegt die kurzweilige Erhebung der Baulandsteuer im Gefüge der damaligen Wirtschaftslage nicht deren objektive Untauglichkeit.⁷⁰ Zudem sind die historische und die zukünftige Grundsteuer C unterschiedlich ausgestaltet, der Gesetzgeber hat einen Prognosespielraum⁷¹.

Es ist nicht ausgeschlossen, dass die Erhebung der Grundsteuer C zur Entspannung des Baulandmarktes beitragen, Bauland mobilisieren und dessen sachgerechte Nutzung fördern wird.

(c) *Erforderlichkeit*

Hinsichtlich der Erforderlichkeit der Grundsteuer C stellte etwa die Vereinbarung von Bauverpflichtungen im Rahmen städtebaulicher Verträge nach § 11 BauGB ein milderes Mittel dar, das aber infolge der Vertragsfreiheit vor allem im Hinblick auf bestehendes Privateigentum an Bauland zur Verwirklichung des Lenkungszwecks ungleich geeignet ist.

Ordnungsrechtliche Maßnahmen der Gemeinden, insbesondere der Erlass eines Baugebots gem. § 176 BauGB, belassen dem Eigentümer keine Handlungsalternative und belasten ihn somit grundsätzlich intensiver.⁷² Zudem unterliegt das Baugebot auch nach seiner Tatbestandsausweitung durch das Baulandmobilisierungsgesetz⁷³ engeren rechtlichen Grenzen, ist damit gegenüber dem Lenkungszweck der Grundsteuer C auf punktuellere Wirkungen beschränkt.⁷⁴

⁶⁷ B. Ostendorf, KStZ 1964, 113 (113 f.).

⁶⁸ Verh. d. BT v. 13.3.1963, Plenarprotokoll 4/64, S. 2996 ff.

⁶⁹ Wissenschaftliche Dienste BT, WD 4 – 3000 – 041/17, 8.5.2017, S. 5.

⁷⁰ M. Krautzberger, in: Ernst/Zinkhahn/Bielenberg/ders., BauGB, 145. EL 02.2022, Einl. Rn. 95 f.

⁷¹ Statt aller s. BVerfGE 30, 250 (263).

⁷² Vgl. P. Kirchhof, Besteuerungsgewalt (Fn. 52), S. 50; einschränkend K. Friauf, Wirtschaftslenkung (Fn. 57), S. 35.

⁷³ Art. 1 Nr. 16 des Gesetzes zur Mobilisierung von Bauland (Baulandmobilisierungsgesetz) v. 14.6.2021, BGBl. I 2021, S. 1802 hat mit § 176 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 BauGB n.F. ein befristetes planakzessorisches Baugebot in Gebieten mit besonderem Wohnraumbedarf (§ 201a BauGB n.F.) eingeführt.

⁷⁴ Vgl. R. Göb, KStZ 1982, 81 (82); R. Leisner, Baugebot (Fn. 54), S. 74 f.

Eine eingriffsmildere Ausgestaltung der Grundsteuer C selbst wäre deren Erhebung nur bis zum Beginn der Bebauung anstelle der Bezugsfertigkeit des Gebäudes. Der Lenkungszweck verwirklicht sich aber erst mit der endgültigen Bebauung von Bauland. Weiterhin bestünde die Gefahr von Scheinbaustellen.

Die latente Missbrauchsgefahr spricht auch gegen die Erforderlichkeit einer Stundung der Grundsteuer C für die Dauer der Bauzeit. Sofern diese durch Glaubhaftmachung der Bebauung innerhalb einer bestimmten Frist auszuschließen wäre, könnte die Stundung erforderlich sein. Unter Beachtung des gesetzgeberischen Prognose- und Beurteilungsspielraums⁷⁵ ist dies aber nicht zweifelsfrei zu belegen.

Daneben stellt sich die Frage der Erforderlichkeit des rückwirkenden Erlasses der steuerlichen Sonderlast ähnlich der Regelung des § 12a Abs. 5 GrStG a.F.⁷⁶. Die rückwirkende Anpassung der Steuerlast an das Niveau der Grundsteuer B bei Bebauung innerhalb einer angemessenen Frist würde zumindest diejenigen Baulandeigentümer, die zu einer zügigen Bebauung in der Lage sind, milder belasten und könnte zur Umsetzung des Lenkungsziels gleich oder gar besser geeignet sein. Hingegen reduzierte sich das Verwirklichungspotential des Fiskalzwecks der Grundsteuer C erheblich. Liegen einer belastenden Maßnahme mehrere Zwecke zugrunde, die durch alternative Mittel je unterschiedlich stark gefördert werden, bleibt der freiheitsrechtliche Grundsatz der Erforderlichkeit insoweit ergebnisoffen.⁷⁷ Dies ist Folge des steuerlichen Lenkungsnormen innewohnenden Zielkonflikts, den der Gesetzgeber widerspruchsfrei⁷⁸ in die eine oder andere Richtung bis zur Grenze der Ungeeignetheit hinsichtlich einer der Zwecke aufzulösen vermag.⁷⁹

Unter Berücksichtigung des auch hier geltenden Prognose- und Beurteilungsspielraums⁸⁰ besteht kein gleich geeignetes, milderer Mittel.

⁷⁵ Statt aller s. BVerfGE 102, 197 (218).

⁷⁶ Hierzu s.o. 0., S. 127 sowie *E. Fock*, KStZ 1960, 125 (127).

⁷⁷ *R. Wernsmann*, Verhaltenslenkung (Fn. 44), S. 205 f.

⁷⁸ Vgl. die Kritik an steuerlichen Lenkungsnormen als innerlich widersprüchlich oder als „Fremdkörper“ im Steuersystem, *P. Kirchhof*, StuW 2002, 3 (6); *ders.*, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), HStR Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rn. 46.

⁷⁹ *R. Wernsmann*, Verhaltenslenkung (Fn. 44), S. 205-208.

⁸⁰ Statt aller s. BVerfGE 102, 197 (218); *H. Schulze-Fielitz*, in: *Dreier* (Hrsg.), GG, Bd. 2, 3. Aufl. 2015, Art. 20 (Rechtsstaat) Rn. 183.

(d) *Angemessenheit*

Die Verfügungs- und Nutzungsfreiheit von Privateigentum sind als Grundlagen persönlicher Freiheit von hohem Stellenwert.⁸¹ Jedoch ordnet Art. 14 Abs. 2 GG auch die Sozialpflichtigkeit des Eigentums an. Die Schutzintensität bestimmt sich daher insbesondere durch die existenzielle Wichtigkeit der betroffenen Eigentumsposition einerseits und ihrer sozialen Gemeinwohleinbindung andererseits.⁸²

Bauland hat keine per se existenzsichernde Funktion. Demgegenüber dient eine gerechte und flächensparende Bodenordnung dem geordneten Zusammenleben. Die Unvermehrbarkeit und Unentbehrlichkeit von Grund und Boden lassen ihm für die Allgemeinheit eine überragende Bedeutung zukommen.⁸³ Die Sozialpflichtigkeit ist im Grundeigentum somit in besonderem Maße ausgeprägt, seine hohe Bedeutung für das Gemeinwohl ist zwingend zu berücksichtigen.⁸⁴

Die Bekämpfung der Wohnungsnot durch Schaffung von Wohnraum und Vermehrung des Angebots an Bauland dient daneben der sozialen Staatszielbestimmung, gesellschaftliche Fehlentwicklungen auszugleichen⁸⁵ und die soziale Vorsorge zu sichern⁸⁶.

Der Verfügungs- und Nutzungsfreiheit des Grundeigentums stehen damit gewichtige Gemeinwohlwerte gegenüber.

Die Eingriffsintensität von steuerlichen Sonderlasten zu Lenkungs Zwecken wird dem Grunde nach durch die verbleibende Freiwilligkeit der Entscheidung für eine von mehreren Handlungsvarianten gemildert.⁸⁷ Insoweit ergibt sich für die Grundsteuer C aber eine verschärfte Eingriffsintensität durch ihre Anknüpfung an den Eigentumsbestand. Im Gegensatz etwa zu lenkenden Verbrauchsteuern ermöglicht die lenkende Sonderbelastung im Grundsteuerrecht kein Ausweichverhalten durch Unterlassen. Die Grundsteuer C zwingt den Baulandeigentümer stets zur Aufgabe von Eigentum.⁸⁸ Seine Handlungsoptionen beschränken sich auf die Hinnahme des steuerlichen Geldentzugs, die kostenintensive Bebauung oder die Aufgabe des

⁸¹ BVerfGE 24, 367 (389); *B. Frye*, FR 2010, 603 (604).

⁸² BVerfGE 100, 226 (240 f.); *D. Birk*, Leistungsfähigkeitsprinzip (Fn. 46), S. 211 f.

⁸³ BVerfGE 21, 73 (82 f.).

⁸⁴ Ebd.

⁸⁵ *D. Birk*, Leistungsfähigkeitsprinzip (Fn. 46), S. 251.

⁸⁶ *H. Zacher*, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), HStR Bd. II, 3. Aufl. 2004, § 28 Rn. 43 ff.

⁸⁷ *H. Kube*, Finanzgewalt (Fn. 48), S. 235.

⁸⁸ Vgl. im Ansatz *W. Leisner*, Wertzuwachsbesteuerung und Eigentum, 1978, S. 63.

Grundeigentums. Die Nichtberücksichtigung subjektiver Leistungsfähigkeit infolge der Ausgestaltung der Grundsteuer als Objektsteuer⁸⁹ verstärkt die Belastungsintensität im Einzelfall.

Aufgrund dessen könnte die generelle Zulässigkeit von lenkenden Sonderbelastungen im Grundsteuerrecht in Frage gestellt werden. Jedoch korrespondiert die intensive Belastung mit der besonders starken Sozialbindung des Grundeigentums. Eine generelle Unzulässigkeit ist abzulehnen.⁹⁰

Ferner könnten sich die Gestaltungswirkungen der Grundsteuer C für Baulandeigentümer mit geringer Zahlkraft zu einem faktischen Verbot des Innehabens von Bauland verschärfen. Die entschädigungsfreie Sozialbindung des Eigentums nach Art. 14 Abs. 2 GG erfährt ihre Grenze jedenfalls durch den Kernbestand der Eigentumsgarantie, das ist die notwendig zu verbleibende Privatnützigkeit des Eigentums.⁹¹ Erdrosselnde, ein freiheitlich geschütztes Verhalten faktisch verbietende, Steuern sind sowohl wegen eines Verstoßes gegen den verfassungsrechtlichen Steuerbegriff als auch gegen Freiheitsgrundrechte unzulässig.⁹² Das Vorliegen einer Erdrosselsteuer ist mittels typisierender Betrachtung festzustellen, die Belastung eines „durchschnittlichen“ Steuerpflichtigen zu ermitteln.⁹³

Die konkrete Eingriffsintensität der Grundsteuer C wird vom kommunalen Hebesatz abhängen. Es fragt sich daher, ob die Angemessenheit auf Ebene des GrStG die Bestimmung von Höchsthebesätzen erfordert. Nach dem durch das GrStRefG unberührten § 26 GrStG können Höchsthebesätze durch landesrechtliche Vorschriften festgelegt werden. In der Vergangenheit hat kein Land hiervon Gebrauch gemacht.⁹⁴ Eine relative Höchstgrenze sieht aber nun etwa § 13 Abs. 6 S. 1 des Hessischen Grundsteuergesetzes⁹⁵ vor, wonach der Hebesatz der Grundsteuer C das Fünffache des Hebesatzes der Grundsteuer B nicht überschreiten darf.

⁸⁹ BVerfG, NJW 2009, 1868 (1869); BT-Drs. 19/11085, S. 84.

⁹⁰ Ausdrücklich BVerfGE 148, 147 (213 f.); zur historischen Baulandsteuer 1961/62 s. BFHE 92, 495 (500 f.); 505 f.).

⁹¹ H.-J. Papier/F. Shirvani, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, 97. EL 01.2022, Art. 14 Rn. 584.

⁹² BVerfGE 16, 147 (161); 29, 327 (331); 31, 8 (23); 38, 61 (81); 115, 97 (115); R. Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 270. EL 09.2022, § 3 AO Rn. 123.

⁹³ BVerwGE 6, 225 (230); 150, 247 (268); BFHE 107, 531 (535); W. Rüfner, DVBl 1970, 881 (883); R. Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 270. EL 09.2022, § 3 AO Rn. 125 f.

⁹⁴ W. Mannek/H. Sklareck, in: Stenger/Loose, Bewertungsrecht, GrStG, 161. EL 09.2022, § 26 Rn. 33.

⁹⁵ Gesetz v. 15.12.2021, GVBl. 2021 Nr. 55, S. 906.

Art. 1 Abs. 3, 20 Abs. 3 GG binden auch die Gemeinden an die Besteuerungsgrenzen des Grundgesetzes. Daher sind Höchsthebesätze kein zwingendes Verhältnismäßigkeitserfordernis für die gesetzliche Regelung selbst. Insoweit die Steuerlast innerhalb einer Gemeinde erdrosselnd wirkt, verstößt der kommunale Hebesatz, nicht aber § 25 Abs. 5 GrStG n.F., gegen Art. 14 Abs. 1 GG.

Kommt es nur in Einzelfällen zu einer unzumutbaren Belastung, erscheint insoweit ein Billigkeitserlass nach §§ 163, 227 AO geboten.⁹⁶ Die Anwendung der Erlassvorschriften wäre jedoch nur möglich, wenn es sich um *gesetzlich nicht gewollte Härten* handelte,⁹⁷ der gesetzliche Lenkungszweck die Wirkungen im Einzelfall nicht tragen würde. § 25 Abs. 5 GrStG n.F. lenkt finanzschwache Baulandeigentümer gezielt zur Veräußerung, um die Bebauung durch einen finanzkräftigeren Erwerber zu ermöglichen. Diese Lenkungsabsicht ist hingegen nicht identisch mit dem Willen, einen Verkaufszwang zu bewirken.⁹⁸ Vielmehr soll die Belastung den „verfassungsmäßigen Vorgaben“⁹⁹ folgen. Die Anwendung der §§ 163, 227 AO im Einzelfall ist möglich. Zur gleichheitsgerechten Gesetzesanwendung sollte die Verwaltungspraxis hierzu Leitlinien entwickeln.¹⁰⁰

Der mittelbaren Verhaltensbeeinflussung durch die Grundsteuer C, die trotz Überlassung eines gewissen Handlungsspielraums intensiv belastet, stehen überragende Gemeinwohlinteressen gegenüber. Die Gestaltungswirkungen sind verhältnismäßiger Eingriff in Art. 14 Abs. 1 GG.

bb. Belastungswirkungen

Da die Grundsteuerschuld aufgrund des Innehabens von Grundeigentum entsteht, also an den Bestand konkreter Eigentumspositionen anknüpft,¹⁰¹ stellen sich auch deren finanzielle Belastungswirkungen in Form des steuerlichen Geldentzugs als Eingriff in die Eigentumsgarantie des Art. 14

⁹⁶ W. Klien, KStZ 1963, 48 (50); R. Wernsmann, in: HHS (Fn. 92), § 3 Rn. 125.

⁹⁷ Vgl. BVerfGE 48, 102 (113 f.).

⁹⁸ A.A. zur historischen Baulandsteuer 1961/62 R. Schupp, JR 1964, 41 (42).

⁹⁹ BT-Drs. 19/11086, S. 5.

¹⁰⁰ S. Ronnecker, ZKF 2019, 193 (198).

¹⁰¹ Vgl. BVerfGE 115, 97 (112); bereits P. Kirchhof, VVDStRL 39 (1981), S. 213 (237 f.); zur Rspr. des BVerfG s. R. Wendt, in: Sachs (Hrsg.), GG, 9. Aufl. 2021, Art. 14 Rn. 143.

Abs. 1 GG dar. Jedenfalls bedarf die Auferlegung von Geldleistungspflichten der grundrechtlichen Rechtfertigung vor Art. 2 Abs. 1 GG.¹⁰²

Die finanziellen Belastungswirkungen rechtfertigen sich durch den Zweck der staatlichen Einnahmenerzielung. Die Grundsteuer C ist hierzu auch geeignet. Insbesondere die Trennung von staatlicher Einnahmen- und Ausgabenseite (Non-Affektationsprinzip) führt zur Erforderlichkeit der Steuerzahlungspflicht.¹⁰³

Die Gegenüberstellung von Fiskalzweck und finanzieller Belastung in der Angemessenheitsprüfung führt ebenso kaum zu operationalisierbaren Ergebnissen; der staatliche Finanzbedarf bleibt dem Grunde nach unerschöpflich.¹⁰⁴ Dennoch gilt das Gebot der möglichst eigentumsschonenden Besteuerung. Es ist jedoch zweifelhaft, ob sich dem eine quantifizierbare Grenze für die Einzelsteuerlast unterhalb der Schwelle, an der die finanzielle Belastungswirkung in eine erdrosselnde Gestaltungswirkung umschlägt,¹⁰⁵ entnehmen lässt.

Für Steuern auf den Vermögensbestand besteht eine solche Grenze nach verbreiteter Auffassung in Form des Schutzes des Vermögensstamms.¹⁰⁶ Dieser dürfe durch die Besteuerung nicht aufgezehrt werden, die Steuer müsse aus den typisierten Sollerträgen des Eigentums finanzierbar bleiben. In diesem Sinne entschied das BVerfG im Beschluss zur Vermögensteuer,¹⁰⁷ der auf die Grundsteuer jedoch nicht ohne Weiteres übertragbar ist.¹⁰⁸ Der BFH lehnt die verfassungsrechtliche Begrenzung der Grundsteuer auf den Sollertrag ab.¹⁰⁹

Worin manifestiert sich der Sollertrag eines unbebauten, nicht für Zwecke der Land- und Forstwirtschaft verwendeten, Grundstücks? Diese Frage stellt sich für die Grundsteuerbelastung von unbebauten Grundstücken im

¹⁰² So etwa *D. Birk*, Leistungsfähigkeitsprinzip (Fn. 46), S. 184 ff.; *R. Wernsmann*, NJW 2006, 1169 (1171 f.).

¹⁰³ Vgl. BVerfGE 115, 97 (115); *D. Birk*, Leistungsfähigkeitsprinzip (Fn. 46), S. 189.

¹⁰⁴ BVerfGE 63, 343 (367); 115, 97 (115); *J. Isensee*, StuW 1994, 3 (9).

¹⁰⁵ Hierzu s.o. III. 2. b. aa. (2) (d), S. 139.

¹⁰⁶ *P. Kirchhof*, VVDStRL 39 (1981), S. 213 (273 f.); *ders.*, FS Münchener Juristische Gesellschaft, Einheit und Vielfalt der Rechtsordnung, 1996, S. 243 (255); *R. Wendt*, in: Sachs (Hrsg.), GG, 9. Aufl. 2021, Art. 14 Rn. 145 m.w.N.

¹⁰⁷ BVerfGE 93, 121 (137).

¹⁰⁸ BFHE 213, 222 (225).

¹⁰⁹ BFHE 92, 495 (503); 213, 222 (226); zur Vermögensteuer ebenso Sondervotum Ri. Böckenförde in BVerfGE 93, 121 (149, 156); *D. Birk*, DStJG 22 (1999), S. 7 (20).

Allgemeinen, also auch von solchen, die „nur“ unter die Grundsteuer B fallen.¹¹⁰

Für die Belastung mit Grundsteuer C jedenfalls wird vorgeschlagen den Sollertrag von Bauland in Höhe der Einnahmen von 4 bis 6 % des Verkehrswerts anzusetzen, die typischerweise mit der Verpachtung an einen bauwilligen Pächter erzielt werden können.¹¹¹ An dieser Betrachtung ist jedoch problematisch, dass die fiktiven Erträge die Hinnahme einer Substanzänderung des Grundstücks unterstellen, sodass es sich dann nicht länger um die Erträge eines unbebauten Grundstücks handelte.

Weiterhin wird der Vorschlag unterbreitet, die vom BFH zur Baulandsteuer 1961/62 als zulässig anerkannte jährliche Belastung in Höhe von 1,875 % des Verkehrswerts¹¹² als groben Richtertwert anzulegen.¹¹³ Unter der Annahme, dass die neuen Grundsteuerwerte den Verkehrswert von Bauland realitätsgerecht erfassen,¹¹⁴ wäre diese Belastung erst bei einem kommunalen Hebesatz von rund 5.515 % erreicht.¹¹⁵ Gegenüber dem im Durchschnitt prognostizierten Hebesatz der Grundsteuer B von in etwa 460 %¹¹⁶ bliebe den Kommunen ein erheblicher Gestaltungsspielraum auch deutlich unterhalb der vom BFH noch akzeptierten Steuerlast.¹¹⁷

Letztlich muss es den Gemeinden möglich sein, bei der Auswahl des Hebesatzes für die Grundsteuer C die eigentumsrechtlichen Grenzen zu beachten. Diese können sich für unbebaute Grundstücke aus einem typisierten Sollertrag nur dann ergeben, sofern die verfassungsrechtlich anerkannte Besteuerung des Eigentums auch von unbebautem Grund und Bo-

¹¹⁰ Vgl. etwa R. Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 16.34 Fn. 85, nach dem sich der Sollertrag von unbebauten Grundstücken auf Null beläuft, sodass auch die Grundsteuer B insoweit „den Charakter einer Baulandsteuer erhält“.

¹¹¹ S. Ronnecker, ZKF 2019, 193 (197).

¹¹² BFHE 92, 495 (506).

¹¹³ S. Ronnecker, ZKF 2019, 193 (197 f.).

¹¹⁴ Nach § 15 Abs. 1 ImmoWertV sollen lagebedingte Wertunterschiede zwischen Grundstücken einer Bodenrichtwertzone nicht mehr als 30 % betragen. Zur Gefahr der Überbewertung s. R. Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 16.14.

¹¹⁵ S. Ronnecker, ZKF 2019, 193 (198). Beispielsrechnung: Grundsteuerwert i.H.v. 100.000 x Steuermesszahl von 0,34 ‰ = Steuermessbetrag i.H.v. 34. Diesen müsste man mit 55,15 multiplizieren (d.h. einen Hebesatz von 5.515 % anwenden), um eine jährliche Steuerlast von 1.875,1 zu erreichen.

¹¹⁶ S. Ronnecker, ZKF 2019, 193 (198).

¹¹⁷ Jährliche Belastung i.H.v. 1 % des Grundsteuerwerts bei einem Hebesatz von rund 2.941 %, i.H.v. 0,5 % bei einem Hebesatz von rund 1.470,5 % u.s.w.

den damit nicht faktisch unmöglich gemacht würde. Weiterhin konkretisiert der gewichtige bodenordnungspolitische Lenkungszweck der Grundsteuer C die besondere Sozialpflichtigkeit von Grundeigentum und entfaltet wohl rechtfertigende Kraft auch hinsichtlich der zumutbaren finanziellen Belastung. Stets zu beachten ist jedoch die – in weiten Teilen hinter der Forderung nach einer Begrenzung auf den Sollertrag stehende – problematische Kumulation mit Steuern auf den Ist-Ertrag.¹¹⁸ Dem Eigentümer muss auch in der Gesamtbetrachtung von Steuern auf den Hinzuerwerb und den Vermögensbestand die Privatnützigkeit seines Eigentums erhalten und das Existenzminimum vor einer Besteuerung verschont bleiben.

Die Erhebung der Grundsteuer C steht dem nicht schon ihrer Natur nach entgegen. § 25 Abs. 5 GrStG n.F. ist auch im Hinblick auf die finanziellen Belastungswirkungen mit Art. 14 Abs. 1 GG vereinbar.

c. *Sonstige Freiheitsgrundrechte*

Die Gestaltungswirkungen der Grundsteuer C könnten ferner die Berufsausübungsfreiheit aus Art. 12 Abs. 1 GG beeinträchtigen.

Betriebsgrundstücke, die vom Gewerbebetrieb losgelöst Grundvermögen darstellten (§§ 218 S. 3, 99 Abs. 1 Nr. 1 BewG), stehen Grundstücken nach § 2 Nr. 2 Hs. 2 GrStG n.F. gleich und können damit auch unter die Grundsteuer C fallen. Durch die Erweiterung des Anwendungsbereichs von § 25 Abs. 5 GrStG n.F. auf städtebauliche Gründe¹¹⁹ ist die Erhebung der Grundsteuer C nun auch etwa in reinen Gewerbegebieten zur Errichtung von Arbeitsstätten möglich. Daher könnte die für einen Eingriff in Art. 12 Abs. 1 GG geforderte objektiv berufsregelnde Tendenz¹²⁰ nun eher anzunehmen sein. Ein von den obigen Ausführungen abweichendes Ergebnis der freiheitsrechtlichen Rechtfertigungsprüfung ist aber nicht ersichtlich.

Sofern man in den finanziellen Belastungswirkungen keinen Eingriff in Art. 14 Abs. 1 GG erkennt, sind diese an Art. 2 Abs. 1 GG zu messen.

¹¹⁸ Vgl. BVerfGE 93, 121 (137 f.); K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl. 2003, S. 956; G. Kirchhof, DStR 2018, 2661 (2663).

¹¹⁹ Hierzu s.o. II., S. 129.

¹²⁰ BVerfGE 37, 1 (17); 98, 106 (117).

d. *Allgemeiner Gleichheitssatz, Art. 3 Abs. 1 GG*

Der Allgemeine Gleichheitssatz fordert die (Un-)Gleichbehandlung von wesentlich (Un-)Gleichem. Während die finanziellen Belastungswirkungen durch die Freiheitsrechte nur schwierig einzugrenzen sind, entfalten diese vor Art. 3 Abs. 1 GG herausragende Bedeutung. Eine gerechte Steuer ist vor allem eine das Prinzip gleicher Lastenverteilung wahrende Steuer.¹²¹

aa. *Ungleiche Belastungswirkungen*

(1) *Ungleichbehandlung*

Das Vorliegen einer Ungleichbehandlung richtet sich nach dem anzulegenden Vergleichsmaßstab, das ist das lastenausteilende Vergleichskriterium. Für das Steuerrecht wird das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit in weiten Teilen als verfassungsrechtlich vorgegebenes Verteilungsprinzip angesehen.¹²² Diese These wird jedoch nicht einhellig geteilt.¹²³ Gerade in Bezug auf die personenunabhängige Besteuerung von Grundvermögen sprechen gute Gründe dafür, dass der Gesetzgeber die Steuerlasten auch nach gruppenbezogenen (nutzen-)äquivalenztheoretischen Gesichtspunkten innerhalb der ertragszuständigen Kommune verteilen kann.¹²⁴ Der Bundesgesetzgeber hat sich jedenfalls für die Belastung der „mit dem Grundbesitz vermittelte[n] Möglichkeit einer ertragsbringenden Nutzung, die durch den Sollertrag widergespiegelt wird“¹²⁵, damit für eine Verteilung der Steuerlasten am Maßstab einer objektivierten Soll-Leistungsfähigkeit, entschieden.

Die Grundsteuer C belastet unbebaute, baureife Grundstücke gegenüber den unter die Grundsteuer B fallenden Grundstücken mit einem höheren

¹²¹ K. Tipke, *StuW* 1992, 103.

¹²² „Fundamentalprinzip“ K. Tipke, *StuW* 1990, 246; *ders.*, *StuW* 2007, 201 (204, 213); *ders.*, *JZ* 2009, 533 (535); C. Trzaskalik, *StuW* 1992, 135 (141).

¹²³ H.-W. Kruse, *Lehrbuch des Steuerrechts*, Bd. 1, Allgemeiner Teil, 1992, S. 52 f.; *ders.*, FS Friauf, 1996, 793 (805, insb. Fn. 82); U. Kischel, *Gleichheit im Verfassungsstaat*, 2008, S. 175 (178 ff.).

¹²⁴ G. Kirchhof, *DStR* 2018, 2661 (2664, 2667); *ders.*, *DStR* 2020, 1073 (1078, 1080 f.); R. Freund, *FR* 2019, 931 (938 f.); einschränkend J. Hey, in: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.44, 3.46.; a.A. T. Schmidt, *DStR* 2020, 249.

¹²⁵ BT-Drs. 19/11085, S. 84. An gleicher Stelle werden aber auch sekundär Gesichtspunkte der Nutzenäquivalenz angeführt, da mit der „Erfassung des Grund und Bodens ein Zusammenhang mit kommunalen Infrastrukturleistungen hergestellt“ werden soll. Krit. hierzu M. Feldner, *ifst-Schrift* 452 (Fn. 38), S. 155; M. Eichholz, *DStR* 2020, 1158 (1161).

Steuersatz, trotz dessen die durch Bauland vermittelte und im Sollertrag typisierend erfasste Leistungsfähigkeit diese der unter die Grundsteuer B fallenden Grundstücke nicht übersteigt. § 25 Abs. 5 GrStG n.F. durchbricht den vom Gesetzgeber gewählten Vergleichsmaßstab der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit.

(2) Rechtfertigung

Für die Durchbrechung dieser Belastungsgrundentscheidung ist ein an den Verhältnismäßigkeitskriterien orientierter Prüfungsmaßstab anzulegen.¹²⁶ Der steuerliche Lenkungsziel liefert keinen alternativen Verteilungsmaßstab, sondern ist der gleichmäßigen Lastenverteilung entgegengesetztes Sachziel.¹²⁷ Er steht in einem echten Güterkonflikt zum Leistungsfähigkeitsprinzip, was die Abwägung im Rahmen einer gleichheitsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsprüfung nicht nur ermöglicht, sondern auch gebietet.¹²⁸ Eine bloße Willkürkontrolle würde den Vorrang jedes legitimen Lenkungsziels bedeuten.¹²⁹

Mit der höheren Belastung von Bauland werden gemeinwohlorientierte, an Verfassungswerte anknüpfende¹³⁰, Sachzwecke und somit legitime Differenzierungsziele verfolgt. Diese Differenzierung ist zur Mobilisierung von Bauland und damit zur Förderung der städtebaulichen Entwicklung sowie zur Reduktion von Spekulationsgewinnen, auch grundsätzlich geeignet.

(a) Erforderlichkeit

Jedoch könnte eine zur Verwirklichung des Lenkungsziels gleich wirksame, aber verteilungsgerechtere Differenzierung in Betracht kommen.¹³¹ Der rückwirkende Erlass der Grundsteuer C im Anschluss an die Bebauung ähnlich des § 12a Abs. 5 GrStG a.F. wurde als Gebot der freiheitsrechtlichen Erforderlichkeit mit Verweis auf den Zielkonflikt von Fiskal- und Lenkungsziel abgelehnt. Der Rückgang des Steuerertrags, der mit einer

¹²⁶ Vgl. BVerfGE 138, 136 (181, 183) m.w.N.; W. Heun, in: Dreier (Hrsg.), GG, Bd. 1, 3. Aufl. 2013, Art. 3 Rn. 78.

¹²⁷ C. Trzaskalik, Gutachten E zum 63. DJT, 2000, E 49; H. Kube, Finanzgewalt (Fn. 48), S. 237 f.

¹²⁸ Grundlegend zur gleichheitsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsprüfung im Allgemeinen, aber auch mit Bezügen zum Steuerrecht S. Huster, Rechte und Ziele, 1993, S. 164 ff., 195 ff.; ders., JZ 1994, 541 (545).

¹²⁹ D. Birk, Leistungsfähigkeitsprinzip (Fn. 46), S. 237; so aber noch BFHE 92, 495 (507 f.).

¹³⁰ S.o. III. 2. b. aa. (2) (d), S. 138; vgl. auch bodenpolitische Zwecke als „gemeinwohlorientierte Sachziele“ D. Birk, Leistungsfähigkeitsprinzip (Fn. 46), S. 249.

¹³¹ Vgl. D. Birk, Leistungsfähigkeitsprinzip (Fn. 46), S. 243.

verteilungsgerechteren Alternative zu erwarten wäre, muss gleichheitsrechtlich hingegen unberücksichtigt bleiben. Für den Gleichheitssatz maßgebend ist die *Verteilung* der steuerlichen Lasten. Beabsichtigt der Steuer gesetzgeber einen höheren Steuerertrag zu erzielen, muss er die Steuererhöhung auf die Allgemeinheit der Steuerpflichtigen nach dem Kriterium lastenausteilender Gerechtigkeit aufteilen. Die ungleiche Auferlegung steuerlicher Sonderlasten kann nur bis zur Verwirklichung des Lenkungszwecks, nicht darüberhinausgehend, gerechtfertigt werden.

Die Grundsteuer C würde durch eine Erstattungsregelung nicht ihren Charakter als Steuer verlieren, da sich der Fiskalzweck weiterhin bezüglich der Eigentümer verwirklichte, die ihr Bauland nicht bebauen oder veräußern.¹³²

Die rückwirkende Anpassung der Grundsteuerlast bei erfolgter Bebauung an das Niveau der Grundsteuer B würde vom Maßstab der Leistungsfähigkeit geringer abweichen und wäre somit verteilungsgerechter.

Die möglicherweise gleichheitsrechtliche Erforderlichkeit einer etwaigen Erstattungsregelung kann als Kehrseite der besonderen Wirkungen von belastungsverschärfenden Lenkungsnormen innerhalb der Grundsteuer angesehen werden: Die Verhaltenslenkung ist auf ein positives Handeln anlässlich bestehenden Eigentums gerichtet, ein Ausweichen durch bloßes Unterlassen ist nicht möglich. Kommt der Eigentümer dem Handlungsappell nach, entfällt der rechtfertigende Grund für die ungleiche Besteuerung. Die Wiederherstellung der Lastenverteilung nach dem internen Verteilungsmaßstab kann dabei auch rückwirkend für den Handlungszeitraum geboten sein, der im Lenkungstatbestand selbst angelegt, das heißt zur Verwirklichung des Lenkungszwecks notwendig, ist.¹³³ Dies gilt konkret aber nur, sofern das Lenkungsziel in gleich geeigneter Weise gefördert würde.

Eine gleiche Eignung wäre nicht gegeben, würde man die Erstattung der Grundsteuer C für einen unbegrenzten oder zu langen Zeitraum der Bebauung gewähren. Es bedürfte daher einer Bebauungsfrist, die nicht so lange bemessen ist, dass die Anreizwirkung ohne fristgebundene Erstattungsregelung stärker ausfiele. Dies kann für die letztendliche Frist der Baulandsteuer 1961/62 von vier Kalenderjahren¹³⁴ nicht angenommen

¹³² BFHE 92, 495 (502).

¹³³ Vgl. auch die Einordnung der Erstattungsregel des § 12a Abs. 5 GrStG a.F. in BFHE 92, 495 (502) als „eine Erstattung aus Rechtsgründen, weil nur die nicht bauwilligen Eigentümer erfaßt werden sollten.“

¹³⁴ S.o. I., S. 127 Fn. 19.

werden, wohl eher für eine Frist von einem bis zwei Jahren. Aber auch hier bleiben Ungewissheiten; die gleiche Eignung zur Verwirklichung des Lenkungszwecks kann nicht zweifelsfrei unterstellt werden. Umgekehrt dürfte die Bebauungsfrist nicht zu kurz bemessen sein, um nicht gewollte Anreize zu übereilten Bauentscheidungen oder neue, nicht gerechtfertigte, Ungleichbehandlungen hervorzurufen. Daher bleibt letztlich fraglich, ob eine Erstattungsregel mit einer Bebauungsfrist in der Nähe eines „*sweet spots*“, durch welche die Lenkungsziele gleich oder gar besser verwirklicht würden, überhaupt existiert. Der Beurteilungsspielraum des Gesetzgebers steht der definitiven Feststellung einer Erstattungsregelung als Gebot der gleichheitsrechtlichen Erforderlichkeit entgegen.

Unter Berücksichtigung dessen besteht keine verteilungsgerechtere und hinsichtlich des Lenkungszwecks gleich geeignete Regelungsalternative.

(b) *Angemessenheit*

Die Lenkungszwecke dürften nicht außer Verhältnis zur Intensität der Durchbrechung der Besteuerungsgleichheit stehen.¹³⁵ Das quantitative Ausmaß der Ungleichbehandlung¹³⁶ ist auf Baulandeigentümer in Gebieten beschränkt, in denen die Gemeinden aus städtebaulichen Gründen die Grundsteuer C erheben. Im Verhältnis zur Gesamtheit der Grundstückseigentümer bilden diese eine relativ kleine Gruppe. Hinsichtlich der mit dem Lenkungszweck verfolgten gewichtigen Gemeinwohlbelange kann das Ausmaß der Abweichung vom Leistungsfähigkeitsprinzip grundsätzlich angemessen sein.¹³⁷

Als problematisch könnte sich die Ausgestaltung des gesetzlichen Tatbestandes insoweit erweisen, als dass vom Lenkungszweck gedeckte Grundstücke nicht erfasst werden. Die gleichheitsrechtlich verhältnismäßige Lenkungsnorm umfasst alle Personen oder Sachverhalte in relevant gleichen Verhältnissen.¹³⁸

Die Behandlung großer Umgebungsflächen von bebauten Grundstücken war bereits bei der Baulandsteuer 1961/62 umstritten.¹³⁹ Die Feststellung

¹³⁵ Vgl. A. Nußberger, in: Sachs (Hrsg.), GG, 9. Aufl. 2021, Art. 3 Rn. 142a.

¹³⁶ Vgl. W. Schön, FS Spindler, 2011, S. 189 (201).

¹³⁷ A.A. wohl H.-J. Beck, DS 2019, 48 (53).

¹³⁸ K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl. 2000, S. 345; als Kriterium der Geeignetheit R. Wernsmann, Verhaltenslenkung (Fn. 44), S. 247 f.

¹³⁹ G. Kassühlke, KStZ 1962, 168 (169).

als unbebautes Grundstück i.S.d. § 246 BewG setzt eine wirtschaftliche Einheit (§ 2 BewG) voraus, die nach der Verkehrsauffassung, vornehmlich der örtlichen Gewohnheit und Zweckbestimmung, zu beurteilen ist.

Infolge dessen könnte ein großer, an die Straße angeschlossener und durch eine Hecke vom Restgrundstück abgetrennter, Heimgarten¹⁴⁰ unter die Grundsteuer C fallen. Hingegen wäre der flächenmäßig größere Umlauf eines villenartigen Gebäudes innerhalb eines das Grundstück umgrenzenden Zaunes nicht erfasst. Zur Baulandmobilisierung eignete sich aber auch letztere, oftmals ungenutzte, Fläche. Der Tatbestand könnte nicht folgerichtig ausgestaltet sein.¹⁴¹

Jedoch liegt dieses Ergebnis in weiten Teilen in der Gestaltungsfreiheit des Grundeigentümers. Die Differenzierung wirkt daher relativ milde. Die effektive Regelung von Massenvorgängen erfordert eine gesamtheitliche Erfassung, der Gesetzgeber ist zur Vereinfachung und Typisierung befugt.¹⁴² Der Typusbegriff der wirtschaftlichen Einheit durchzieht das Bewertungsrecht¹⁴³ und beruht auf sachgerechten Erwägungen. Zur Abgrenzung kann § 2 BewG zugrunde gelegt werden.

Daneben gelten Grundstücke mit Gebäuden von untergeordneter Bedeutung nicht länger als unbebaut.¹⁴⁴ Mindergenutzte Grundstücke enthalten jedoch ebenfalls Nachverdichtungspotentiale.¹⁴⁵ Der Wegfall der Regelung soll gerade der Tatbestandsklarheit dienen und Abgrenzungsschwierigkeiten vermeiden.¹⁴⁶ Auch insoweit liegt eine auf sachgerechten Erwägungen beruhende Typisierung vor.

Im Ergebnis sind die ungleichen finanziellen Belastungswirkungen durch den Lenkungszweck vor Art. 3 Abs. 1 GG gerechtfertigt.

¹⁴⁰ Der nicht gem. § 1 BKleingG (Dauer-)Kleingartenland ist. Gem. § 240 Abs. 1 BewG gelten diese als Betriebe der Land- und Fortwirtschaft, mithin nicht als Grundstücke i.S.d. § 2 Nr. 2 GrStG n.F.

¹⁴¹ Vgl. zur Baulandsteuer 1961/62 J. Köhler, Restbaulandsteuer (Fn. 59), S. 20 f.

¹⁴² BVerfGE 122, 210 (232) m.w.N.; A. Pahlke, DStR-Beih 2011, 66 (68).

¹⁴³ R. Halaczinsky, in: Rössler/Troll, BewG, 34. EL 01.2022, § 2 Rn. 2.

¹⁴⁴ S.o. II., S. 129.

¹⁴⁵ D. Löhr, BB 2019, 1431 (1434 f.).

¹⁴⁶ BT-Drs. 19/11085, S. 109.

bb. Ungleiche Gestaltungswirkungen

(1) Ungleichbehandlung

Daneben entfaltet § 25 Abs. 5 GrStG n.F. ungleiche Gestaltungswirkungen innerhalb seines Anwendungsbereichs nach dem Kriterium der Zahlkraft. Die dem Baulandigentümer realistisch und langfristig offenstehenden Handlungsvarianten verringern sich mit abnehmender Leistungsfähigkeit. Der ökonomische Lenkungsdruck der Grundsteuer C steht in negativer Relation zur Zahlkraft.

(2) Rechtfertigung

Der absolute Verkaufszwang ist keine vom Lenkungszweck getragene Wirkung, bei der im Einzelfall unzumutbare Belastung ist ein Billigkeitserlass aus freiheitrechtlichen Gründen geboten.¹⁴⁷ Die gleichheitsrechtliche Prüfung soll sich daher auf die ungleichen Gestaltungswirkungen oberhalb dieser Schwelle beschränken.

Teilweise wird vorgebracht, dass der von steuerlichen Gestaltungswirkungen ausgehende Lenkungsdruck für jeden Steuerträger relativ gleich sein müsse.¹⁴⁸ Jedoch würde dies dem objektsteuerlichen Charakter der Grundsteuer entgegenstehen. Die ungleichen Gestaltungswirkungen sind notwendige Folge einer systemgerechten Umsetzung dieser Grundentscheidung.¹⁴⁹ Der Gesetzgeber darf die Grundsteuer als Objektsteuer ausgestalten¹⁵⁰ sowie sich belastungsverschärfender Lenkungsnormen auch im Grundsteuerrecht bedienen¹⁵¹. Die individuelle Leistungsfähigkeit ist folgerichtig auch bei Erhebung der Grundsteuer C grundsätzlich nicht zu berücksichtigen. Die Sonderbelastung durchbricht den Verteilungsmaßstab der objektiven Leistungsfähigkeit zugunsten bestimmter Sachziele, gliedert sich im Übrigen aber in das Binnensystem der Steuerart ein.

Weiterhin führt die legitime und erforderliche Typisierung unvermeidbar zu einem gewissen Ausmaß an ungleichen Gestaltungswirkungen¹⁵².

Der ungleiche Lenkungsdruck verstößt nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

¹⁴⁷ S.o. III. 2. b. aa. (2) (d), S. 140.

¹⁴⁸ *H. v. Arnim*, VVDStRL 39 (1981), S. 286 (331, 335); a.A. wohl *K. Vogel*, BayVBl 1980, 523 (526).

¹⁴⁹ Vgl. BFHE 92, 495 (512).

¹⁵⁰ BVerfG, NJW 2009, 1868 (1869).

¹⁵¹ Hierzu s.o. III. 2. b. aa. (2) (d), S. 139.

¹⁵² BFHE 92, 495 (512).

e. *Sozialstaatsprinzip, Art. 20 Abs. 1, 28 Abs. 1 S. 1 GG*

Der Lenkungszweck der Grundsteuer C wird im Hinblick auf das Ziel der Schaffung von Wohnraum durch die Staatszielbestimmung der Sozialstaatlichkeit gestützt.¹⁵³

Die relativ stärkere Belastung sozial schwacher Baulandeigentümer der historischen Baulandsteuer 1961/62 war hingegen auch dem Einwand des Verstoßes gegen das Sozialstaatsprinzip ausgesetzt.¹⁵⁴ Dies gelte besonders in den Fällen, in denen das Baugrundstück der eigenen Vorsorge oder derjenigen der Nachkommen diene (sog. „Enkel-Grundstücke“).¹⁵⁵

Die in Art. 20 Abs. 1, 28 Abs. 1 S. 1 GG garantierte Sozialstaatlichkeit verpflichtet zum Ausgleich sozialer Gegensätze und der Schaffung einer gerechten Sozialordnung.¹⁵⁶ Als Staatszielbestimmung räumt sie dem Gesetzgeber jedoch eine umfangliche Gestaltungsfreiheit in der Umsetzung ein.¹⁵⁷

Zum einen kann daher gerade die Verfolgung sozialer Zwecke durch die Grundsteuer C angeführt werden. Ungenutztes Bauland soll (auch) in Wohneigentum umgewandelt werden, die Erhöhung des Baulandangebots soll Bauland einem breiteren Nachfragekreis zugänglich machen. Zum anderen ist auch insoweit auf die Ausgestaltung der Grundsteuer als Objektsteuer und die Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers zu verweisen.¹⁵⁸

IV. Wirkkraft und Erweiterungsvorschläge

Die Nutzeneffektivität der Grundsteuer C als bodenordnungsrechtliches Instrument kann derzeit nur vorläufig beurteilt werden. Es bestehen aber gegenläufige Indikatoren.

Trotz Grundsteuer ist der Spekulationsbesitz von Bauland bei steigenden Bodenpreisen relativ günstig, wenn die Steuerlast mit dem Wertzuwachs verrechnet werden kann.¹⁵⁹ Die Wissenschaftlichen Dienste des Bundesta-

¹⁵³ S.o. III. 2. b. aa. (2) (d), S. 138.

¹⁵⁴ J. Köhler, DStR 1962, 92 (93); K. Friauf, Wirtschaftslenkung (Fn. 57), S. 35 f.

¹⁵⁵ W.-D. Drosdzol, DStZ 1994, 205 (206).

¹⁵⁶ BVerfGE 22, 180 (204); P. Kirchhof, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR Bd. XII, 3. Aufl. 2014, § 273 Rn. 72.

¹⁵⁷ C. Starck, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR Bd. XII, 3. Aufl. 2014, § 271 Rn. 70.

¹⁵⁸ BFHE 92, 495 (512).

¹⁵⁹ R. Henger, Baulandsteuer (Fn. 3), S. 16.

ges prognostizieren zumindest für die Anfangszeit eine relativ hohe Wahrscheinlichkeit der Ankurbelung des Spekulationsmarktes.¹⁶⁰ Auch bei der Vorhaltung von Bauland aus nicht spekulativen Zwecken müsste die Steuerlast hinreichend groß sein, um eine Verhaltensänderung zu bewirken.¹⁶¹ Wird bei steigender Nachfrage kein erhöhtes Angebot erreicht, besteht die Gefahr der Überwälzung auf die Käufer.¹⁶² Die Baulandpreise könnten gar stärker ansteigen.¹⁶³ Die Gefahr ist groß, dass die Grundsteuer C als zusätzliche Belastung in Zeiten stark ansteigender Baukosten und inflationsbedingter Geldentwertung auf Unverständnis und Widerstand stoßen wird. Es ist aber nicht auszuschließen, dass sich der Lenkungszweck der Grundsteuer C zumindest in einigen Kommunen verwirklicht.¹⁶⁴

Dennoch bewegt sich ihre Wirkkraft im Dilemma zwischen hinreichender Spürbarkeit gegenüber Akzeptanz in der Bevölkerung und Beachtung der verfassungsrechtlichen Grenzen.¹⁶⁵ Eine isolierte Betrachtung indiziert nur schwache Wirkungen.¹⁶⁶ Es empfehlen sich die intensivere Einbindung in ein Gesamtsystem ordnungspolitischer Maßnahmen sowie Änderungen der gesetzlichen Grundlage der Grundsteuer C selbst.

Die begrüßenswerten Vorschläge der Baulandkommission¹⁶⁷, die Anwendung des Baugebots zur Baulückenschließung zu erleichtern sowie das gemeindliche Vorkaufsrecht zu erweitern, wurden durch das Baulandmobilisierungsgesetz¹⁶⁸ teilweise umgesetzt. Den Gemeinden wurden erweiterte Gestaltungsbefugnisse eingeräumt, um Bauland zu mobilisieren.¹⁶⁹ Weiterhin sollten beim Verkauf kommunaler Bauflächen vermehrt Bauverpflichtungen mit Rückfallklausel vorgesehen werden.¹⁷⁰

¹⁶⁰ Wissenschaftliche Dienste BT, WD 4 – 3000 – 041/17, 8.5.2017, S. 5.

¹⁶¹ R. Henger, Baulandsteuer (Fn. 3), S. 17.

¹⁶² R. Kornemann, DWW 2018, 165 (168).

¹⁶³ R. Stöckel, NWB 2018, 1450 (1451).

¹⁶⁴ Optimistisch im Hinblick auf die Mobilisierung von Enkel-Grundstücken S. Ronnecker, ZKF 2019, 193 (197, 199).

¹⁶⁵ Vgl. W.-D. Drosdzol, DStZ 1994, 205 (206).

¹⁶⁶ R. Henger, Baulandsteuer (Fn. 3), S. 18.

¹⁶⁷ Empfehlungen auf Grundlage der Beratungen in der Kommission für „Nachhaltige Baulandmobilisierung und Bodenpolitik“ (Baulandkommission) v. 2.7.2019, S. 7 f.

¹⁶⁸ S.o. III. 2. b. aa. (2) (c), S. 136 Fn. 73.

¹⁶⁹ So die Zielsetzung BT-Drs. 19/24838, S. 1; ausführlich zum Baulandmobilisierungsgesetz mit kritischem Blick auf dessen Wirkkraft S. Fimpel/F. Müller, ZfBR 2022, 16; P. Meier/T. Leidner, MittBayNot 2022, 114.

¹⁷⁰ D. Eisele, NWB 2019, 2204 (2209).

Die Senkung der Grunderwerbsteuersätze und Einführung von Freibeträgen für den erstmaligen Erwerb von Wohneigentum¹⁷¹ unterstützten die Wirkungen der Grundsteuer C.

Ferner ist die Haltefrist des § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG zur Eindämmung privater Spekulationen geeignet, könnte der Baulandmobilisierung aber entgegenlaufen, wenn das Halten von Bauland bis zum Fristablauf mit anschließender einkommensteuerfreier Veräußerung wirtschaftlich vorteilhafter wäre. Daher könnte über eine Abmilderung der Haltefristen für den Fall einer Veräußerung zu Bebauungszwecken nachgedacht werden.

Für die Ausgestaltung der Grundsteuer C fragt es sich, ob eine neben dem gesonderten Hebesatzrecht stehende erhöhte Steuermesszahl¹⁷² die Wertunterschiede einer Bebauung zur Nichtbebauung sachgerechter angleichen könnte.¹⁷³ Dass die grundsteuerliche Sonderlast derzeit im ausschließlichen Ermessen der Kommunen liegt, macht eine aufwändige Überwachung gemeindlicher Boden- und Immobilienmärkte erforderlich,¹⁷⁴ könnte andererseits aber interkommunale Unterschiede besser abbilden. Letzteren Gedanken weiterführend wird angesichts auch erheblicher intrakommunaler Diskrepanzen ein zonierte Satzungsrecht, also differenzierte Hebesatzrechte für abgrenzbare Gemeindeteile, gefordert.¹⁷⁵ Eine solche ungleiche Besteuerung erfordert hohen Begründungsaufwand vor Art. 3 Abs. 1 GG.¹⁷⁶ Leichter lässt sich dagegen – wie nach § 13 Abs. 1 Hessisches Grundsteuergesetz – eine auf die Grundsteuer C beschränkte Abstufung der Hebesätze nicht nach einer räumlichen Zonierung, sondern nach der Dauer der Baureife, rechtfertigen.

Daneben wird eine Erweiterung der Grundsteuer C auf baulich „inferiore“ Gebäude, deren Grundsteuerwerte den Bodenwert unterschreiten, vorgeschlagen.¹⁷⁷ Ein solcher Tatbestand müsste aber hinreichend klar ausgestal-

¹⁷¹ Baulandkommission (Fn. 167), S. 10; weiterhin schlägt A. Vogelpoth, DStR 2020, 1026 (1029) die anteilige Erstattung der GrESt für den Erwerb von Bauland bei Bebauung innerhalb einer bestimmten Zeit vor.

¹⁷² Vorschlag der LINKEN-Fraktion, BT-Drs. 19/7980, S. 2.

¹⁷³ Vgl. hierzu R. Henger, Baulandsteuer (Fn. 3), S. 14 f.

¹⁷⁴ D. Eisele, NWB 2019, 2204 (2207).

¹⁷⁵ Vgl. R. Henger, Baulandsteuer (Fn. 3), S. 15.

¹⁷⁶ Wissenschaftliche Dienste BT, WD – 3000 – 049/18, 22.3.2018; D. Löhr, BB 2019, 1431 (1434); mit Verweis auch auf mögliche beihilfenrechtliche Probleme S. Ronnecker, ZKF 2019, 193 (201 f.); ausführlich hierzu im Allgemeinen A. Glaser, EuZW 2009, 363.

¹⁷⁷ D. Löhr, BB 2019, 1431 (1433 f.).

tet sein. Ferner würden vertrauensschutzrechtliche Erwägungen eine Begrenzung auf Gebäude erfordern, die erst nach einer solchen Erweiterung genehmigt werden. Der Tatbestand gewänne daher kaum an Reichweite.¹⁷⁸

Auch wenn die Erweiterung der Grundsteuer C um einen rückwirkenden Erlassatbestand bei Bebauung innerhalb einer angemessenen Frist weder ein Gebot der freiheitsrechtlichen noch der gleichheitsrechtlichen Erforderlichkeit ist, sollte dies wegen der zu erwartenden Steigerung ihrer Akzeptanz in der Bevölkerung und jedenfalls punktueller Verstärkung der Gestaltungswirkungen nochmals überprüft werden. Das fiskalische Interesse macht die Einführung einer solchen Erstattungsregelung aber politisch unwahrscheinlich.

Dann könnte jedenfalls eine Stundung der Sonderlast für die Dauer der Bauzeit eine sinnvolle Ergänzung sein, um die ohnehin stark ansteigenden Baukosten zu begrenzen und die Anzahl der Bebauungen zu erhöhen. Zur Missbrauchsvermeidung bedürfte es der Glaubhaftmachung einer fristgerechten Umsetzung des Bauvorhabens.

V. Ergebnisse

Das Erfordernis städtebaulicher Nachverdichtung im Allgemeinen, die Wohnungsknappheit in Ballungsgebieten im Besonderen, sowie ansteigende Bodenpreise, erfordern wirksame Instrumente zur Förderung flächensparender Bebauung.

Der Gesetzgeber darf sich bei Verfolgung dieser Sachziele steuerrechtlicher Mittel bedienen. Die Grundsteuer C ist lenkungssteuerliche Sonderbelastung im Grundsteuersystem, deren Belastungs- wie Gestaltungswirkungen an den Grundrechten zu messen sind.

Die Belastung des ruhenden Vermögens und die Ausgestaltung als Objektsteuer intensivieren den mittelbar-finalen Eingriff der Grundsteuer C in Art. 14 Abs. 1 GG. Die bedeutenden Gestaltungsziele und im Grundeigentum stark ausgeprägte Sozialbindung führen aber zur Rechtfertigung.

Die finanzielle Belastung der Grundsteuer C darf keinesfalls in erdroselnde Gestaltungswirkungen umschlagen. Auch unterhalb dieser Schwelle

¹⁷⁸ Entgegen *D. Löhr*, BB 2019, 1431 können auch „alibimäßig bewohnte Schrottimmobilien“ als unbebaut i.S.d. § 246 Abs. 2 S. 2 BewG gelten. Die Zumutbarkeit bestimmungsgemäßer Nutzung ist unabhängig der tatsächlichen Benutzung, s. BFHE 202, 371 (375).

ist der Hebesatz so zu wählen, dass die eigentumsrechtlichen Grenzen auch in der Kumulation mit Steuern auf den Ist-Ertrag gewahrt sind.

Der Lenkungs Zweck rechtfertigt die Durchbrechung der Besteuerung nach dem Verteilungsmaßstab der durch Grundbesitz typisiert vermittelten Leistungsfähigkeit. Die gleiche Eignung einer verteilungsgerechteren Regelungsalternative kann nicht zweifelsfrei belegt werden. Der Tatbestand beruht auf einer sachgerechten Typisierung.

Der relativ höhere Lenkungsdruck gegenüber leistungsschwächeren Baulandeigentümern ist notwendige Folge der Ausgestaltung der Grundsteuer als Objektsteuer und verfassungsrechtlich zulässig.

Die Wirkkraft der Grundsteuer C wird perspektivisch von ihrer Einbettung in einen gesamtheitlichen Rahmen weiterer bauordnungs- und steuerrechtlicher Maßnahmen abhängen. Die unterschiedlich hohe Nutzeneffektivität der Grundsteuer C im Vergleich verschiedener Kommunen wird auf die Höhe des gemeindlichen Hebesatzes sowie auf die örtlichen Gegebenheiten zurückzuführen sein.

Dokumentation

Personalia

Lehrstuhl für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts



Hanno Kube, Prof. Dr., LL.M. (Cornell),
Direktor des Instituts für Finanz- und Steuer-
recht der Ruprecht-Karls-Universität Heidel-
berg und Inhaber des Lehrstuhls für Öffentli-
ches Recht unter besonderer Berücksichti-
gung des Finanz- und Steuerrechts.



Fiona Karl, Ref. iur., Akademische Mitarbei-
terin am Lehrstuhl für Öffentliches Recht un-
ter besonderer Berücksichtigung des Finanz-
und Steuerrechts.



Johannes Klamet, B. Sc., Ref. iur., Doktorand
und Akademischer Mitarbeiter am Lehrstuhl
für Öffentliches Recht unter besonderer Be-
rücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts.



Moritz Teichmann, Ref. iur., Akademischer Mitarbeiter am Lehrstuhl für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts.



Noah Zimmermann, Ref. iur., Doktorand und Akademischer Mitarbeiter am Lehrstuhl für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts.



Levi Al Omar, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts.



John Allkemper, B.Sc., B.A., Ref. iur., Wissenschaftliche Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts.



Marianna Dänner, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts.



Golzar Falatoon-Zadeh, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts.



Ann-Christin Herdt, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts.

Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht



Ekkehart Reimer, Prof. Dr., Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg und Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



Milena Dietz, Ref. iur., Doktorandin und Akademische Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



Johanna Groß, Ref. iur., Doktorandin und Akademische Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



Anđela Milutinović, Ref. iur., Doktorandin und Akademische Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



Markus Schaupp, Ref. iur., Doktorand und Akademischer Mitarbeiter am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



Tim Buchholz, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



Haris Durakovic, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



Julia Fluhr, Ref.iur., Wissenschaftliche Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



Aurelia Gieß, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



Eva Kuske, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



Maximilian Nungeß, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



Fenja Salheiser, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



Katharina Steuer, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



Anna Weidle, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



Johanna Wiegand, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



Maja Yan, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.

Leiterin der Geschäftsstelle



Susanne Röth, Leiterin der Geschäftsstelle des Instituts für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.

Emeriti



Paul Kirchhof, Prof. Dr. Dres. h.c., Richter des Bundesverfassungsgerichts a.D., Seniorprofessor distinctus, ehemaliger Lehrstuhlinhaber und Direktor (1981 bis 2013) des Instituts für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.



Reinhard Mußnug, Prof. Dr., ehemaliger Lehrstuhlinhaber und Direktor (1978 bis 2005) des Instituts für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.

Honorarprofessoren und Lehrbeauftragte



Achim Dannecker, Dr., Lehrbeauftragter am Institut für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.



Sebastian Heinrichs, Dr., Lehrbeauftragter am Institut für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.



Thorsten Helm, PD Dr., Lehrbeauftragter am Institut für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg und Vorstandsvorsitzender der Gesellschaft der Freunde Universität Heidelberg e.V.



Carl-Heinz Heuer, Prof. Dr., Lehrbeauftragter und Honorarprofessor am Institut für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.



Bernd Heuermann, Prof. Dr., Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, Lehrbeauftragter und Honorarprofessor am Institut für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.



Ruben Martini, Dr., Dipl.-Kfm., LL.B., Richter am Finanzgericht Rheinland-Pfalz und Lehrbeauftragter am Institut für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.



Georg Neureither, Dr., Lehrbeauftragter für Staatskirchenrecht und Kirchenrecht am Institut für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.



Werner Widmann, Ministerialdirigent a.D., Lehrbeauftragter am Institut für Finanz- und Steuerrecht an der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.

Publikationen 2022

Prof. Dr. Hanno Kube, LL.M. (Cornell)

Herausgeberschaften

- Geprägte Freiheit 2021/22, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt), Bd. 18, Lehmanns Media, Berlin, 2022 (zusammen mit Ekkehart Reimer).

- Brennpunkte des Steuerinformationsrechts, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt), Bd. 19, Lehmanns Media, Berlin, 2022 (zusammen mit Ekkehart Reimer).

Beiträge in Sammelwerken

- EU-Steuern – Kompetenzrechtliche Lage und Entwicklungsperspektiven, in Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2021/22, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt) Bd. 18, Lehmanns Media, Berlin, 2022, S. 51-58.

- Gesetzgebungskompetenzen im Verwaltungsrecht, in: Wolfgang Kahl/Markus Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des Verwaltungsrechts, Bd. III, C. F. Müller Verlag, Heidelberg, 2022, § 80, S. 921-966.

- Finanzielle Eigenverantwortung der Kommunen, in: Martin Burgi/Christian Waldhoff (Hrsg.), Kommunale Selbstverwaltung im Bundes- und Finanzstaat, Festschrift für Hans-Günter Henneke zum 65. Geburtstag, Wolters Kluwer, Hürth, 2022, S. 647-661.

- Fiscal Policies to Mitigate Climate Change, in: Martin Schmidt-Kessel (Hrsg.), German National Reports on the 21st International Congress of Comparative Law, Mohr Siebeck Verlag, Tübingen, 2022, S. 515-542.

Kommentierungen

- Art. 104a-108, 143c, 143f, 143g, 143h, in: Volker Epping/Christian Hillgruber (Hrsg.), Beck'scher Online-Kommentar zum Grundgesetz (BeckOK GG), C. H. Beck, München, 52. Edition 2022.

- §§ 13, 13a, 13b, 14, 14a, 23, 34b, in: Paul Kirchhof/Roman Seer (Hrsg.), EStG, Kommentar, C.F. Müller Verlag, Heidelberg, 21. Aufl. 2022.

Aufsätze in Fachzeitschriften

- Typus, Widmung und Grenzen der Ergänzungsabgabe, *StuW* 2022, S. 3-6 (Debattenbeitrag).
- Verfassungsrechtliche Unzulässigkeit eines Finanzausgleichs zwischen Privater Pflegeversicherung und Sozialer Pflegeversicherung, *ZG* 2022, S. 225-248.

Methodik der Fallbearbeitung

- (Original-) Referendarexamensklausur – Öffentliches Recht: Staatsorganisationsrecht und Grundrechte – Entziehung des Personalausweises, *JuS* 2022, S. 148-158.

Buchrezension

- Bruno Schmidt-Bleibtreu/Hans Hoffmann/Hans-Günter Henneke (Hrsg.), *Grundgesetz, Kommentar*, 15. Aufl. 2022, *ZG* 2022, S. 219-223.

Sonstige fachbezogene Veröffentlichungen

- Optionen und Perspektiven eines Bundeswehr-Sondervermögens, *Verfassungsblog* (online) vom 28.2.2022.
- Antrittsrede vom 23. Oktober 2021, *Jahrbuch 2021 der Heidelberger Akademie der Wissenschaften*, Heidelberg, 2022, S. 156-159.
- Laudationes aus Anlass der Verleihung des Albert-Hensel-Preises 2020 an Frau Dr. Deborah Fries sowie aus Anlass der Verleihung des Albert-Hensel-Preises 2021 an Frau Dr. Caroline Heber und Frau Dr. Isabella Zimmerl, in: Klaus-Dieter Drüen (Hrsg.), *Immobilien im Steuerrecht*, 45. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., online, 20. und 21. September 2021, *DStJG* Bd. 44, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2022, S. 467-475.

Prof. Dr. Ekkehart Reimer

Monographien

- Verfassungsrechtliche Möglichkeiten zur Verwendung der Bankenabgabe 2011 bis 2014. Gutachten im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen, Online-Veröffentlichung Heidelberg 2022. Internet: https://www.jura.uni-heidelberg.de/md/jura/news/fst/milutinovic-reimer__altmittel_restrukturierungsfonds_des_bundes__online-veroeffentlichung_2022-08-11_.pdf (zusammen mit Anđela Milutinović).

- Straffung und Stärkung der Verrechnungspreisverfahren. Ökonomie und Reformoptionen. Hrsg. von der Stiftung Familienunternehmen, Eigen- druck, München 2022, 212 S. Internet: https://www.familienunternehmen.de/media/public/pdf/publikationen-studien/studien/Straffung-und-Staerkung-Verrechnungspreis-verfahren_Studie_Stiftung-Familienunternehmen.pdf (zusammen mit Annalena Form, Andreas Oestreicher und Markus Schaupp).

Herausgeberschaften

- Geprägte Freiheit 2021/22, Heidelberger Beiträge zum Finanz-

und Steuerrecht (HFSt), Bd. 18, Lehmanns Media, Berlin, 2022 (zusammen mit Hanno Kube).

- Brennpunkte des Steuerinfor- mationsrechts, Heidelberger Bei- träge zum Finanz- und Steuer- recht (HFSt), Bd. 19, Lehmanns Media, Berlin, 2022 (zusammen mit Hanno Kube).

- Klaus Vogel in Double Taxation Conventions, 5. Aufl., Kluwer Law International, Alphen aan de Rijn, 2022(zusammen mit Alexander Rust).

Beiträge in Sammelwerken

- Vermeidung der internationa- len Doppelbesteuerung, in Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2021/22, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFst) Bd. 18, Lehmanns Media, Berlin, 2022, S. 41-50.

- Steuern der Landkreise – Ge- setzgeberischer Spielraum, ver- fassungspolitische Optionen, in: Martin Burgi/Christian Wald- hoff (Hrsg.), Kommunale Selbst- verwaltung im Bundes- und Fi- nanzstaat. Festschrift für Hans- Günter Henneke zum 65. Ge- burtstag (2022), S. 705-715.

- „Das Steuerrecht soll seine wissenschaftliche Existenzberechtigung nachweisen.“ Finanz- und Steuerrecht als Themen der Staatsrechtslehrervereinigung, in Pascale Cancik/Andreas Kley/Helmuth Schulze-Fielitz/Christian Waldhoff/Ewald Wiederin (Hrsg.), Streitsache Staat. Die Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer 1922-2022, Mohr Siebeck, Tübingen, 2022, S. 403-430.

2022, S. 930 – 938 (zusammen mit Johanna Groß).

- Hausarbeit im Öffentlichen Recht für Fortgeschrittene: Ewige (Un-)Ruhe, StudZR Ausbildung 2/2022, S. 175 – 206 (zusammen mit Ben Brandwein und Markus Schaupp; Hauptautor: Ben Brandwein).

Kommentierungen

- Art. 109-113, 115, 143d GG, in: Volker Epping/Christian Hillgruber (Hrsg.), Beck'scher Online-Kommentar zum Grundgesetz (BeckOK GG), C. H. Beck, München, 52. Edition 2022.

- §§ 40, 40a VwGO, in: Herbert Posser/Heinrich Wolff (Hrsg.), Beck'scher Online-Kommentar zur VwGO (BeckOK VwGO), C. H. Beck, München, 63. Edition 2022.

- Art. 3 Abs. 1, 5, 6, 7, 13, 14 und 22 OECD-MA, in: Ekkehart Reimer/Alexander Rust (Hrsg.), Klaus Vogel On Double Taxation Conventions, Kluwer Law International, Alphen aan de Rijn, 5. Aufl. 2022.

Methodik der Fallbearbeitung

- Anfängerklausur – Öffentliches Recht: Mehr Qual als Wahl, JA

Milena Dietz

- Krypto-zu-Krypto-Transaktionen – Blackbox im Rechtsvergleich, IStR 2022, S. 720-727 (zusammen mit Markus Schaupp).

Johanna Groß

- Frau.Macht.Recht. 100 Jahre Frauen in juristischen Berufen, Nomos, Baden-Baden, 2022 (Herausgeberin zusammen mit Elisabeth Dux, Julia Kraft, Rebecca Militz und Sina Ness).

- Das unionsrechtliche Normwiederholungsverbot am Beispiel des Währungsrechts, in: Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2021/22, HFSt Bd. 18, Lehmanns Media, Berlin, 2022, S. 59-66.

- „Feminismus ist Arbeit gegen die Schubladen“. Ein Gespräch über Differenz und Hierarchie, Perspektivenerweiterung und (Vor-)Bilder, erscheint in: Elisabeth Dux/Julia Kraft/Johanna Groß/Rebecca Militz/Sina Ness (Hrsg.), Frau.Macht.Recht. 100 Jahre Frauen in juristischen Berufen, Nomos Verlag, Baden-Baden, 2022 (zusammen mit Susanne Baer, Rebecca Militz und Sina Ness).

- Unionsrechtliche Grenzen öffentlich-rechtlicher Barzahlungsbeschränkungen, EuR

2022, S. 23-47 (zusammen mit Johannes Klamet).

- Anmerkung zu BVerwG, Urt. v. 27.4.2022 – 6 C 3.21, EuZW 2022, S. 921-922 (zusammen mit Johannes Klamet).

- Anfängerklausur – Öffentliches Recht: Mehr Qual als Wahl, JA 2022, S. 930 – 938 (zusammen mit Ekkehart Reimer).

- Truly Historic: The World's First Conviction for Genocide against the Yazidi, Völkerrechtsblog (online) vom 17.12.2021 (zusammen mit Alexandra Lily Kather).

- 100 Jahre Frauen in juristischen Berufen: Gegen viele Widerstände, Legal Tribune Online (online) vom 9.7.2022 (zusammen mit Sina Ness).

Johannes Klamet

- Unionsrechtliche Grenzen öffentlich-rechtlicher Barzahlungsregelungen, EuR 2022, S. - 47 (zusammen mit Johanna Groß)

- Anmerkung zu BVerwG, Urt. v. 27.4.2022 – 6 V 3.21, EuZW 2022, 921-922 (zusammen mit Johanna Groß)

- Reform der Schuldenbremse?, in: Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2021/22, HFSt Bd. 18, Lehmanns Media, Berlin, 2022, S. 13-26.

Andela Milutinović

- Besteuerung von Grenzgängern, in Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2021/22, HFSt Bd. 18, Lehmanns Media, Berlin, 2022, S. 97-104.

- Verfassungsrechtliche Möglichkeiten zur Verwendung der Bankenabgabe 2011 bis 2014. Gutachten im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen, Online-Veröffentlichung Heidelberg 2022. Internet: <https://www.jura.uni-heidelberg.de/md/jura/news/fst/milutinovic> (zusammen mit Ekkehart Reimer)

Markus Schaupp

- Verrechnungspreise vor den Finanzgerichten?, in Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2020/21, HFSt Bd. 18, Lehmanns Media, Berlin, 2022, S. 87-95.

- Fortgeschrittenenklausur Öffentliches Recht: Baurecht – Zweckentfremdete Musterhäuser, in JuS 2022, S. 742-747.

- Krypto-zu-Krypto-Transaktionen – Blackbox im Rechtsvergleich, in IStR 2022, S. 720-727 (zusammen mit Milena Dietz).

- Straffung und Stärkung der Verrechnungspreisverfahren – Ökonomie und Reformoptionen, Stiftung Familienunternehmen, München, 2022 (zusammen mit Annalena Form, Andreas Oestreicher und Ekkehart Reimer).

Moritz Teichmann

- Die Kompetenzordnung der Finanzverfassung – Abgeschlossenheit und materieller Gehalt, in: Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2021/22, HFSt Bd. 18, Lehmanns Media, Berlin, 2022, S. 27-39.

- Das Steuerrecht der Republik. Bericht zum Symposium des Instituts für Finanz- und Steuerrecht der Universität Heidelberg v. 12.11.2021, IStR 2022, S. II-VI.

Noah Zimmermann

- Das Steueroasen-Abwehrgesetz – Trockenlegen um jeden Preis?, in: Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2021/22, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht, Bd. 18, Lehmanns Media, Berlin 2022, S. 75-86.

- Anmerkung zu EuGH v. 17.03.2022 – C-545/19, ECLI:EU:C:2022:193 – AllianzGI-Fonds, ISR 2022, S. 197-199.

- Interdisziplinarität – Eine Gefahr für den Vorrang des Gesetzes?, in Odile Ammann et al. (Hrsg.), Verantwortung und Recht. 62. Junge Tagung Öffentliches Recht, Nomos Verlag, Baden-Baden 2022, S. 215-234.

Chronologie des Jahres 2022

6. Januar: Angelika Nussberger, Ekkehart Reimer und Frank Schorkopf übernehmen die Amtsgeschäfte des Vorstandes der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer. Sie wurden für die Jahre 2022 und 2023 gewählt.

11. Januar: Institutskolloquium. Andela Milutinović und Ekkehart Reimer stellen eine Studie über „Verfassungsrechtliche Möglichkeiten zur Verwendung der Bankenabgabe 2011 bis 2014“ zur Diskussion, die sie für das Bundesfinanzministerium erarbeiten.

15. Februar: Im Rahmen der Vorlesungsreihe „Sinkende Sterne? Europa orientiert sich neu“ des Tandem-Programms trägt Peter Altmaier, Bundesminister a.D. zum Thema „Arbeit und Architektur der Europäischen Union – Globale Herausforderungen und Reformbedarf“ vor.

17. Februar: Auf der von der Universität Zürich online ausgerichteten 62. Jungen Tagung Öffentliches Recht hält Noah Zimmermann sein Referat zum Thema „Interdisziplinarität – Eine Gefahr für den Vorrang des Gesetzes?“.

23. – 26. Februar: Der Lehrbeauftragte des Instituts Sebastian Heinrichs veranstaltet den schwerpunktübergreifend beliebten Workshop Bilanzrecht.

25. – 28. Februar: Noah Zimmermann nimmt am Doctorate Seminar on European Tax Law an der WU Wien teil und stellt dort sein Disserationsprojekt vor.

18. März: In Namen zahlreicher Bundestagsabgeordneter reicht Hanno Kube gemeinsam mit Kollegen Karsten Schneider aus Mainz einen Antrag auf abstrakte Normenkontrolle bei BVerfG ein. Gegenstand ist die Verlagerung von Corona-Kreditermächtigungen in den Energie- und Klimafonds des Bundes.

24. und 25. März: Auf einer von Matthias Grabmair (TU München) und Rudolf Mellinghoff (DigiTax-Institut der LMU München) veranstalteten Online-Tagung über die Digitalisierung im Gesetzgebungsverfahren referiert Ekkehart Reimer die verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen für die digitale Gesetzgebung.

28. und 30. März: Die Universität Heidelberg stellt auch in diesem Jahr ein Team für den „International and European Tax Moot Court“ in Leuven. Unter der Betreuung von Markus Schaupp und Ekkehart Reimer und konnten sich Diana Revilak, Carolin Väth, Nils Gehrlein und Marc Solans für die Hauptrunde qualifizieren, die pandemiebedingt leider erneut online stattfinden musste. Dort belegte das Heidelberger Team den sechsten Platz.

29. März: Auf einem Steuerwissenschaftlichen Online-Kolloquium des MPI für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen in München referiert und diskutiert Hanno Kube über rückwirkende Nichtanwendungsgesetze.

8. April: „Vertrauen im Verfassungsstaat“ ist Thema eines Vortrags von Hanno Kube auf der Jahrestagung des Schönburger Gespräche e.V. in Oberwesel.

20. April: Vorlesungsbeginn des Sommersemesters 2022.

2. und 3. Mai: In Ferrara (Italien) findet das 12. Trilaterale Blockseminar unter Beteiligung der Università di Ferrara, der Universität Heidelberg und der ELTE Budapest statt. Hanno Kube und Ekkehart Reimer sind Dozenten des Seminars, das sich thematisch mit „Capital Gains Taxation and Cryptocurrencies – Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Kryptowährungen“ befasst.

5. Mai: Johannes Klamet verabschiedet sich als langjähriger Akademischer Mitarbeiter. Er bleibt der Universität als Doktorand verbunden.

9. Mai: In der Aula der Alten Universität findet ganztägig ein Symposium zur Feier des 75. Geburtstags von Professor Dr. Dres. h.c. Peter-Christian Müller-Graff statt. Sein Titel: „Zur Finalität der Europäischen Union. Zweckverband und Gesellschaftszweck in der Judikatur des EuGH“.

13. Mai: In Köln wird des Todes von Klaus Tipke gedacht. Hanno Kube

und Ekkehart Reimer nehmen an dem Gedächtnissymposium, das dem Thema Steuergerechtigkeit gewidmet ist, teil. Hanno Kube trägt zur „Steuergerechtigkeit im Vielsteuersystem“ vor.

20. Mai: Im schönen Münchener Schloss Nymphenburg findet ein Wissenschaftliches Symposium anlässlich des Endes der Amtszeit von Rudolf Mellinshoff als BFH-Präsident statt. Ekkehart Reimer und Hanno Kube nehmen daran teil. Hanno Kube referiert zum Thema „Europäisches versus nationales Steuerverfassungsrecht“.

21. Mai: Die Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer und die Deutsche Gesellschaft für Internationales Recht veranstalten in den Räumen des Heidelberger Marsilius-Kolles ein Online-Diskussionsforum zu ausgewählten Rechtsfragen nach dem bewaffneten Angriff der Russischen Föderation auf die Ukraine.

27. Mai: Die Steuerrechtswissenschaftliche Vereinigung Heidelberg e.V. veranstaltet ihr jährliches Symposium, das sich in diesem Jahr mit dem Thema „Brennpunkte des Steuerinformationsrechts“ befasst. Dabei referiert zunächst Prof. Dr. Maria Marquardsen (Ruhr-Universität Bochum) über „das Steuerinformationsrecht – Die andere Seite des Steuerrechts“. Danach geht Dr. Stefan Brink (Landesbeauftragter für Datenschutz und Informationsfreiheit, Baden-Württemberg) der Frage nach, ob Private Auskunftsansprüche gegen Finanzbehörden haben.

Daran schließt sich eine Podiumsdiskussion der beiden Referenten mit Oliver Nußbaum (Global Head of Taxes and Duties, BASF SE Ludwigshafen) und Ministerialrat Dr. Michael Myßen (Leiter des Referats IV A.3. in der Steuerabteilung des Bundesministeriums der Finanzen) an.

30. Mai: Moritz Teichmann und Noah Zimmermann besuchen die „83. Berliner Steuergespräche“ der Humboldt-Universität zu Berlin. Unter dem Titel „Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernorm“ wird zum Gedenken an Dieter Birk der Leistungsfähigkeitsgedanke im nationalen und europäischen Steuerrecht diskutiert.

31. Mai: Prof. Dr. Paul Kirchhof diskutiert mit Prof. Dr. Dr. h.c. Carl Christian von Weizsäcker (Max-Planck-Institut zur Erforschung von Gemeinschaftsgütern Bonn) über Währungspolitik und Stabilität. Das universitätsoffene Gespräch handelt von Stabilität von Recht und von Preisen, Auftrag und Wirkungsweisen der Europäischen Zentralbank, Staatsverschuldung und Wachstum sowie von Sparen und Investieren.

6. Juni: Das Mainzer Jugendkulturfestival „Open Ohr“ widmete sich dem Thema „Gegensteuern“. Ekkehart Reimer begibt sich zum Festivalabschluss auf die Suche nach alternativen und innovativen Konzepten, die „Gegen Steuern, um Steuern und über Steuern hinaus“ gehen. Johannes Klamet wird für einen Beitrag in der Festivalzeitschrift „Open Ohr Nachrichten“ zum Thema „Steuern und Gerechtigkeit“ interviewt.

15. und 16. Juni: Johanna Groß und Johannes Klamet nehmen am XI. Internationalen Förder-Kongress für Junge Wissenschaft und Wirtschaft der Hanns-Martin-Schleyer-Stiftung in München teil. Unter dem Titel „Europa im Aufbruch? Neue Impulse für Freiheit und Wohlstand in einer sich verändernden Weltordnung“ diskutieren Nachwuchswissenschaftlerinnen und -wissenschaftler aus ganz Europa mit führenden Entscheidungsträgern aus Wirtschaft, Politik und Medien.

17. und 18. Juni: Das Promotionskolleg „Digitales Recht“ veranstaltet einen Workshop „Programmieren für Juristen“. Den Workshop leiten Dr. Corinna Coupette und Janis Beckedorf.

22. Juni: Ekkehart Reimer nimmt an dem diesjährigen Fakultätsausflug nach Bad Wimpfen teil.

23. und 24. Juni: In Tübingen findet eine von Michael Droege, Christine Osterloh-Konrad und Christian Seiler veranstaltete Tagung zu den Methoden steuerrechtlicher Entscheidungsfindung statt. Ekkehart Reimer hält einen Vortrag über die Entwicklung des Methodenverständnisses im Steuerrecht.

30. Juni und 1. Juli: In Heidelberg findet das 12. Doktorandenseminar zum Internationalen und Europäischen Steuerrecht statt. Es beteiligen sich Doktoranden der Universitäten Bergamo, Groningen, Heidelberg, Linz, Louvain, Luxemburg, Valencia und der Wirtschaftsuniversität Wien. Abschluss und Höhepunkt

sind eine Wanderung über den Philosophenweg und die anschließende Einkehr im Stift Neuburg.

4. Juli: Noah Zimmermann unternimmt mit Studierenden des LL.M.-Studiengangs und des Tandem-Programms eine Fahrt zum Bundesverfassungsgericht.

11. Juli: In Mannheim findet zum elften Mal der Moot Court des VGH Baden-Württemberg statt. Die Universität Heidelberg wird dort von Felix Altmann, Louisa Bachmann, Marthe Kiesler und Helena Martinez Krieger unter der Betreuung von Hanno Kube, Moritz Teichmann und Noah Zimmermann vertreten. Das Team belegt den dritten Preis. Marthe Kiesler wird mit dem Preis für die beste Einzelleistung ausgezeichnet.

14. Juli: Im Rahmen der Vorlesungsreihe „Sinkende Sterne? Europa orientiert sich neu“ des Tandem-Programms hält Prof. Dr. Andreas Paulus, RiBVerfG a.D. einen Vortrag zum Thema „Ende der regelbasierten Weltordnung? – Völkerrecht und Europarecht nach der ‚Zeitenwende‘“.

15. Juli: Der Arbeitskreis Steuergeschichte tagt zum Thema „Steuern im Sozialismus I“. Es referieren Dr. habil. Sebastian Huhnholz (Hannover), PD Dr. Marc Buggeln (Berlin), Prof. Dr. Ekkehart Reimer RDn a.D. Maritta Gliesche (Dresden).

Am gleichen Tag findet die interdisziplinäre Tagung „Frau.Macht.Recht“ statt. Anlass der Tagung ist das 100-jährige Jubiläum des Zu-

gangs von Frauen zu beiden Staatsexamina und damit zu den juristischen Berufen. Die Tagung wurde von Johanna Groß mitorganisiert.

18. Juli: Podiumsdiskussion zum Thema „Gesellschaftliche Selbstermächtigung“ im Rahmen der Ruperto Carola Ringvorlesung „Krisenfest?“ in der Alten Aula der Universität Heidelberg; Hanno Kube berichtet von den Ergebnissen eines interdisziplinären Forschungsprojekts im Marsilius-Kolleg.

21. Juli: Auf Einladung der Steuerrechtswissenschaftlichen Vereinigung Heidelberg e.V. sind zwei ungarische Studentinnen und ein italienischer Student für einige Tage in Heidelberg. Gemeinsam mit Milena Dietz, Tim Buchholz und Katharina Steuer präsentieren sie dem Institut und dem Vorstand der StRWV die vorläufigen Ergebnisse einer Studie zur steuerlichen Behandlung von Gewinnen aus Krypto-Assets.

1. August: Das Institut nimmt die Tradition des jährlichen Institutsausfluges wieder auf. Katharina Steuer organisiert einen Nachmittag auf der Minigolfanlage in Schriesheim sowie ein anschließendes Abendessen in der Handschuhsheimer Gaststätte Alt-Hendesse.

12. und 13. September: In Augsburg findet die von Prof. Dr. Gregor Kirchhof organisierte 46. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft zum Thema „Streitvermeidung und Streitbeilegung im Steuerrecht“ statt.

15. September: Disputation zur Doktorarbeit von Nicole Herrmann,

die sie unter Betreuung von Hanno Kube zum Thema „Die Besteuerung von Personengesellschaften im Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht“ anfertigte.

16. September: In Zürich nimmt Ekkehart Reimer an einer Tagung der Schweizerisch-Amerikanischen Handelskammer teil und referiert über unionsrechtliche Fragen der geplanten Globalen Mindestbesteuerung (GloBE).

27. September: Das BFH Moot Court Team der Universität Heidelberg besucht das FG Düsseldorf und tritt dort im Rahmen einer Probeverhandlung gegen das von Prof. Dr. Matthias Valta betreute Team der Universität Düsseldorf an.

30. September: Die Universität Heidelberg feiert die Eröffnung einer Ingenieurwissenschaftlichen Fakultät.

5. bis 7. Oktober: Die Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer tagt. Ausgetragen durch die Universität Bremen, steht die 81. Jahrestagung unter dem Thema „Verfasste Freiheit“. Während eines kleinen Festakts wird der Vorsitzenden das erste Exemplar des Jubiläumsbandes „Streitsache Staat“ überreicht.

13. und 14. Oktober: In München findet nach dreijähriger Pause der BFH Moot Court erneut statt. Das aus Timo Baldysiak, Sissy Brust, Nathanael Eisermann, Aleksandra Lato, Nils Müllmann und Noah Rauth bestehende Team der Universität Heidelberg erreicht unter der Leitung von Noah Zimmermann den zweiten Platz.

17. Oktober: Das Wintersemester 2022/2023 beginnt.

24. Oktober: Nach Christina Coradi (Zürich), die zum wiederholten Mal als Gastwissenschaftlerin in Heidelberg ist, trifft Federico Bertocchi (Bergamo) am Institut ein. Er forscht hier für zwei Monate über die Umsetzung der geplanten Globalen Mindestbesteuerung (GloBE).

28. Oktober: Das Institutssymposium findet unter Beteiligung des Instituts für deutsches und europäisches Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht statt. Thematisch handelt es von „Selbstständigkeit und Transparenz bei Kapital- und Personengesellschaften“. Es referieren Dörte Poelzig, Ekkehart Reimer, Sophia Schwemmer und Stefan Geibel.

2. November: Die Stiftung Familienunternehmen (München) publiziert eine groß angelegte Studie zur Verbesserung des Verfahrensrechts der Verrechnungspreise, an der neben Annalena Form und Prof. Dr. Andreas Oestreicher (BWL, Universität Göttingen) auch Markus Schaupp und Ekkehart Reimer mitgewirkt haben.

3. und 4. November: Moritz Teichmann und Noah Zimmermann nehmen am ersten Doktorandenseminar der Steuerabteilung des Bundesfinanzministeriums teil. Im Workshop-Format gewähren Referenten spannende Einblicke in die Arbeit der Steuerabteilung des Ministeriums.

10. November: Ekkehart Reimer stellt auf der IStR-Jahrestagung 2022 in Berlin kritische Überlegungen zu

den unions- und völkerrechtlichen Rahmenbedingungen von Säule 2 der neuen Weltsteuerordnung, insbesondere zu der globalen Mindestbesteuerung „GloBE“ vor.

14. November: Moritz Teichmann gibt Aufschluss über die rechtlichen Hintergründe der Grundsteuerreform auf einer Bürger-Informationsveranstaltung der FDP-Gemeinderatsfraktion Heidelberg.

15. November: Die International Fiscal Association (IFA) veranstaltet in Heidelberg einen Vortrags- und Diskussionsabend zum geltenden und künftigen Recht der Abzugsteuern auf Lizenzgebühren. Das Eröffnungsreferat hält RRat Johannes Becker (BMF).

Am gleichen Tag veranstaltet das Institut Finanzen und Steuern (ifst) ein Online-Webinar zum Thema „Inflation und Steuerrecht“. Hanno Kube nimmt daran mit einem Referat teil.

25. November: Im Bundesfinanzministerium findet ein Symposium zur Säule 2 der von der OECD und dem sog. Inclusive Framework (IF) geplanten Weltsteuerordnung statt. Aus Heidelberg nehmen Anđela Milutinović, Katharina Steuer und Ekkehart Reimer

International and European Tax Moot Court

Sechster Platz für Studierende der Juristischen Fakultät

Die Juristische Fakultät der Universität Heidelberg nahm in der Edition 2021/22 zum elften Mal am International and European Tax Law Moot Court der Katholischen Universität Leuven und des International Bureau for Fiscal Documentation teil. In einem fiktiven Gerichtsrollenspiel über einen Fall aus dem Internationalen Steuerrecht erstritten Carolin Väth und Nils Gehrlein in einem schriftlichen Vorverfahren und zwei mündlichen Verhandlungen den sechsten Platz. Betreut wurde das Team von Herrn Prof. Dr. Ekkehart Reimer und Akad. Mit. Markus Schaupp.

Gegenstand des Moot Courts war in diesem Jahr die klassische Zwischenschaltung einer „Rent-a-Star-Corporation“ für einen professionellen Tennisspieler. Rechtlich ging es vor allem um die Abgrenzung von Einkünften nach Art. 17 und Art. 7 OECD-MA sowie die Einordnung von Sondervergütung unter Art. 12 OECD-MA. Diesen Themen nahm sich das Heidelberg Team, zunächst ein Vierergespann aus Diana Revilak, Carolin Väth, Nils Gehrlein und Marc Solans, in der schriftlichen Qualifikationsrunde an und verfasste einen Kläger- und einen Beklagtenchriftsatz in englischer Sprache.

Mit diesen Schriftsätzen nahmen sie dann auch gleich die erste Hürde: Die Heidelberger Einreichungen gehörten zu den besten 16 und das Team qualifizierte sich für die mündliche Phase des Verfahrens. Leider mussten zu diesem Zeitpunkt Diana Revilak und Marc Solans aus persönlichen Gründen vom Wettbewerb zurücktreten; Carolin Väth und Nils Gehrlein stellten sich jedoch auch der gestiegenen Herausforderung und setzten die Teilnahme als Duo fort.

Auf die Qualifikation für die mündliche Phase folgte eine Reihe interner Probeverhandlungen, aber auch eine Handvoll externer „Pleadings“, bei denen Anwälte großer Wirtschaftskanzleien als Judges zur Verfügung standen und wertvolle inhaltliche und rhetorische Ratschläge gaben.

Obwohl der Moot Court in diesem Jahr erstmalig wieder als Präsenzveranstaltung geplant war, wurde das Format im Winter 2021 angesichts steigender COVID-19-Inzidenzen wieder auf ein digitales umgestellt. So kam es, dass Carolin Väth und Nils Gehrlein per Videokonferenz vom Lauten-

schläger-Hörsaal aus am 28. März als Applicant und am 30. März und Defendant das in den vergangenen Monaten erarbeitete Wissen praktisch umsetzen. Mit zwei starken Pleadings konnten die beiden die Jury überzeugen und landeten in der Gesamtwertung mit einem guten sechsten Platz auf dem erweiterten Treppchen: Grundsätzlich hätten sie sich damit für die zweite Runde qualifiziert – diese entfiel jedoch angesichts des digitalen Formats.

Wie auch in den vergangenen Jahren blieb den Studierenden die persönliche Begegnung mit den Teams aus aller Welt in Leuven zwar verwehrt. Gleichwohl stellte der International and European Tax Law Moot Court für alle vier Heidelberger Studierenden eine einzigartige Gelegenheit zur vertieften und teamorientierten Auseinandersetzung mit dem internationalen Steuerrecht dar.

Insbesondere der große Erfolg von Carolin Väth und Nils Gehrlein trotz zum Teil kurzfristiger, personeller Widrigkeiten zeigt, dass sie diese Gelegenheit auch ergriffen und das herausfordernde Prozessspiel mit Spontaneität und großer Einsatzbereitschaft gemeistert haben.

Markus Schaupp

Brennpunkte des Steuerinformationsrechts

*Symposium der steuerrechtswissenschaftlichen Vereinigung
Heidelberg e.V.*



Am 27. Mai 2022 veranstaltete die steuerrechtswissenschaftliche Vereinigung Heidelberg e.V. ihr Jahressymposium zum Thema „Brennpunkte des Steuerinformationsrechts“. Die Schriftbeiträge der Referentinnen und Referenten sowie die verschriftlichte Podiumsdiskussion wurden im 19. Band der HFSt-Reihe veröffentlicht.

Nach einer Begrüßung führte *Ekkehart Reimer* in die Thematik des Steuerinformationsrechts ein und stellte das Programm vor. Zunächst referierte *Maria Marquardsen* über „Das Steuerinformationsrecht – die andere Seite des Steuerrechts“. Dabei ging sie der Frage nach, ob – parallel zum Verbot der Doppelbesteuerung im materiellen Steuerrecht – ein Verbot der doppelten Erhebung von Informationen im Datenschutzrecht besteht. Zur Beantwortung der Frage zeichnete sie die verfassungs- und europarechtlichen Grenzen der Datenverarbeitung nach. Sodann untersuchte sie die Rechtsgrundlagen des inner- und zwischenstaatlichen Informationsaustausches. Hierbei arbeitete sie heraus, dass bei Datenverarbeitungen im Besteuerungsverfahren das Recht auf informationelle Selbstbestimmung und das Allgemeininteresse an der gleichmäßigen Besteuerung aufeinander treffen. Schließlich kam sie zu dem Ergebnis, dass kein Verbot der doppelten Erhebung derselben Information bestünde. Vielmehr sei die Frage nach der doppelten Datenerhebung auf Ebene der Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne zu klären.

Im zweiten Vortrag widmete sich Stefan Brink der Thematik „Auskunftsansprüche Privater gegen Finanzbehörden“. Im Rahmen dessen beleuchtete er Voraussetzungen und Reichweite des Auskunftsrechts gemäß Art. 15 DSGVO. Kritisch setzte er sich mit der Beschränkung des Auskunftsrechts durch § 32a bis § 32d AO auseinander und zweifelte an deren Vereinbarkeit mit der DSGVO. Schließlich wies er darauf hin, dass auch das Informationszugangsrecht keine Anwendung auf baden-württembergische Finanzbehörden finde gemäß § 2 Abs. 3 LIFG.

An der von *Hanno Kube* moderierten Podiumsdiskussion nahmen neben *Maria Marquardsen* und *Stefan Brink* auch *Michael Myßen* und *Oliver Nußbaum* teil. Dadurch wurde die Thematik aus Perspektive der Wissenschaft, des Datenschutzes, der Bundesfinanzverwaltung sowie eines Großunternehmens beleuchtet. Im Rahmen seines Impulsvortrages nahm *Michael Myßen* Stellung zu dem Vortrag von *Stefan Brink* und betonte dabei, dass sich die Finanzverwaltung datenschutzkonform verhalte. *Oliver Nußbaum* ergänzte die vorangegangenen Beiträge um die zeitliche Perspektive eines Veranlagungszyklus. Er zeigte dabei auf, dass eine erhebliche Zeitspanne zwischen der erstmaligen Datenerhebung durch die Finanzverwaltung und der Entscheidung über die Informationen liegen könne. Sodann entspann sich eine spannende Diskussion, an der sich das Fachpublikum beteiligte.

Schließlich wies *Hanno Kube* auf die Bedeutsamkeit der „anderen Seite des Steuerrechts hin“, die im Zuge von Digitalisierung und Automatisierung zunehmen wird.

Fiona Karl

VGH Moot Court „Öffentliches Recht in Baden-Württemberg“

Dritter Platz für Studierende der Juristischen Fakultät



Beim diesjährigen Moot Court „Öffentliches Recht in Baden-Württemberg“ vor dem Verwaltungsgerichtshof in Mannheim am 11.07.2022 erreichte das Team der Universität Heidelberg, bestehend aus Helena Martinez Krieger, Marthe Kiesler, Louisa Bachmann und Felix Altmann (Foto, v.l.n.r.), den dritten Platz sowie mit Marthe Kiesler den Preis für die beste Einzelleistung.

Seit seiner Gründung im Sommersemester 2012 treten jedes Jahr jeweils vier Studierende der juristischen Fakultäten der Universitäten Freiburg, Heidelberg, Konstanz und Tübingen in einer simulierten Gerichtsverhandlung gegeneinander an. Durchgeführt wird der Moot Court vom VGH Baden-Württemberg, unterstützt von dem Landesjustizprüfungsamt sowie dem Deutschen Anwaltsverein e.V. Gegenstand der Verhandlung ist hierbei ein realer, am VGH anhängiger Fall, der zuvor landesweit als Hausarbeit in der Fortgeschrittenenübung im Öffentlichen Recht gestellt wurde.

In diesem Jahr handelte es sich um einen Antrag auf Prozesskostenhilfe, um im Wege eines Normenkontrollverfahrens gem. § 47 VwGO gegen die Aufhebung einer Polizeiverordnung vorgehen zu können. Dabei stellten

sich vor allem Fragen des polizeirechtlichen Gefahrenbegriffs, des Verhältnisses zwischen nationalem Recht und Unionsrecht und der Schutzpflichtendimension von Grundrechten.

Dem eigentlichen Moot Court vorangestellt war eine dreiwöchige Phase der gemeinsamen intensiven Vorbereitung. In mehreren Probe-Pleadings verhandelten die Teilnehmenden in Zweiertteams, betreut durch die Akademischen Mitarbeiter am Lehrstuhl von Professor Kube, Moritz Teichmann und Noah Zimmermann, und verbesserten auf diese Weise dank zahlreicher Rückmeldungen sowohl ihre inhaltlichen als auch rhetorischen Argumentationslinien. Besonders bereichernd waren in dieser Zeit die internen Treffen der Teilnehmenden zur Vorbereitung jedes Pleadings. In zahlreichen Diskussionen drang das Team tief in die Materie des besonderen Verwaltungsrechts ein und präzisierte gleichzeitig die Plädoyers der jeweiligen Teammitglieder. Die Vorbereitungsphase fand ihren Abschluss in einer letzten gemeinsamen Probeverhandlung, deren Vorsitz Professor Kube übernahm. Hierbei hatte das Team die Möglichkeit, gemeinsam in der Konstellation, in welcher es später auch den eigentlichen Wettkampftag bestreiten würde, gegen wissenschaftliche Mitarbeiter und ehemalige Teilnehmende des Moot Courts aus dem letzten Jahr anzutreten.

Am 11.07.2022, dem Tag des Moot Courts, nahm das Team der Universität Heidelberg zunächst die Rolle der Vertretung des Antragstellers ein und plädierte gegen das Team der Universität Tübingen. Die anschließende Mittagspause wurde genutzt, um sich mit den Teilnehmenden der anderen Teams, ihren Betreuenden und Begleitpersonen über die gesammelten Erfahrungen während der Vorbereitungen und den Eindrücken aus den bereits geführten Verhandlungen auszutauschen. Am Nachmittag trat das Heidelberger Team in der Rolle des Antragsgegners gegen das Team der Universität Konstanz an. Als letzte Verhandlung des Tages brachte diese den diesjährigen VGH-Moot Court zu einem runden Abschluss. Alle Verhandlungen beinhalteten neben zahlreichen Plädoyers ein ausführliches Rechtsgespräch. Anhand ausgewählter Fragen des Senats eröffnete dieses den Teilnehmenden die Möglichkeit, zu besonders interessanten Aspekten des Falles in einen tieferen Diskurs zu treten.

Der Moot Court war für uns alle eine sehr bereichernde Erfahrung, die wir gerne in Erinnerung behalten. Er brachte nicht nur viele reichhaltige juristische Diskussionen, sondern es war für unser Team eine schöne Zeit, aus der wir sehr viel mitgenommen haben!

*Felix Altmann, Louisa Bachmann,
Marthe Kiesler, Helena Martinez Krieger*

Ausflug des Instituts für Finanz- und Steuerrecht 2022

Auch im diesjährigen Sommer der Wetterrekorde¹ hatte sich das Institut fest vorgenommen, einen gemeinsamen Ausflug zu unternehmen. Der Termin stand bald fest und *Katharina Steuer* nahm die Organisation tatkräftig in ihre Hände. So kam es zu folgendem Plan: Nach einer gemeinsamen S-Bahnfahrt – für die meisten durch das diesen Sommer prägende 9-Euro-Ticket beinahe kostenlos – nach Neustadt an der Weinstraße sollte Wein in Rucksäcken geschultert werden. Je nach Wetter wollten wir wandernd die Weinberge der Region (sonniges Wetter) oder den Pfälzer Wald (zu sonniges Wetter) erkunden. Bei einigen Weinproben und Picknicks sollten die Weinvorräte sukzessive aufgebraucht werden, um anschließend zu einem gemeinsamen Abendessen in einer Gaststätte einzukehren.

Aber so weit kam es nicht. Trotz großer Vorfreude mussten auch die hartgesottensten unter uns einsehen, dass eine Weinwanderung bei über 28° C vielleicht noch zu bewältigen, jedoch nicht mehr zu genießen sein würde. Spontan wurde daher ein neuer Plan gefasst. Anstelle einer Weinwanderung stand nun ein schöner Nachmittag auf der Minigolfanlage auf dem Programm.

Als wir uns um 15 Uhr an der Minigolfanlage in Schriesheim trafen, wussten nicht nur diejenigen unter uns, die Schriesheim mit dem Fahrrad erreicht hatten, weshalb es eine gute Idee war, die Weinwanderung für einen ruhigeren Nachmittag im Halbschatten einzutauschen. Verschwitzt und gut gelaunt teilten wir uns in lehrstuhlübergreifende Gruppen (Flights) auf und bespielten von da an die 18 Löcher der Minigolfanlage. Die Bildung einer offiziellen Gesamtwertung und damit auch eine Siegerehrung wurde leider dadurch verhindert, dass die Strenge, mit denen das Regelwerk des DMV (Deutscher Minigolfsport Verband)² angewandt wurde, zwischen den Flights variierte. Gleichwohl erweckte *Max Nungeß*, studentische Hilfskraft am Lehrstuhl von Professor Reimer, bei dem Verfasser den Eindruck, der Favorit in dem Kampf um den ersten Platz zu sein.

¹ Insbesondere die durchschnittliche Anzahl der Sonnenstunden lag 2022 (810 h) weit über dem bisherigen Rekordhalter, dem Jahr 2003 (793 h), https://www.dwd.de/DE/presse/pressemitteilungen/DE/2022/20220830_deutschlandwetter_sommer2022_news.html (zuletzt abgerufen: 05.09.2022).

² Abrufbar unter https://www.minigolfsport.de/pdf/Download/Regelwerk/s1_internationalespielregeln_2021_03.pdf.

Nachdem jeder Flight sein Pensum bewältigt hatte und die Spieler*innen ihren ersten Durst am zugehörigen Kiosk der Anlage gestillt hatten, machten wir uns auf den Weg, um auch dem langsam aufkommenden Hunger beizukommen. Nach einer kurzen Fahrt zur Handschuhsheimer Gaststätte Alt-Hendesse machten wir es uns im Sommergarten gemütlich. Unter einem Dach aus Wein stärkten wir uns und ließen den Abend ausklingen. Hierbei konnten auch diejenigen, die beim Minigolfspielen noch keine Gelegenheit hatten, sich kennenzulernen, bei anregenden Gesprächen neue Kontakte knüpfen. Wessen Durst auch ein paar Gläser Pfälzer Rieslingschorle nicht stillen konnte, traf sich schließlich noch im Vater Rhein in der Heidelberger Altstadt auf ein letztes Bier. Ich hoffe, dass dieser schöne Tag nicht nur mir in guter Erinnerung bleiben wird!

John Allkemper

BFH Moot Court

Zweiter Platz für Studierende der Juristischen Fakultät



Im Jahre 2022 fand nach einer dreijährigen, teilweise coronabedingten Pause erneut der vom Bundesfinanzhof in Kooperation mit der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft ausgerichtete BFH Moot Court statt. Dieser wird als fiktives Revisionsverfahren durchgeführt, wobei Gegenstand zwei aktuell beim BFH anhängige Fälle sind. Der Moot Court beginnt mit einer rein schriftlichen Vorrunde, an der dieses Jahr 15 Universitäten teilnahmen. In dieser war bis zum 30.05.2022 eine Revisionsschrift für eine Revision gegen FG Köln v. 25.2.2021 – 10 K 1622/18 zu fertigen, anhand derer die Jury vier Teams für das Finale auszuwählen hatte. Dieser erste Fall hatte die Frage der Abziehbarkeit von Mitgliedsbeiträgen an einen Musikverein zum Gegenstand, wobei der Verein auch in erheblichem Maße in der Musikausbildung aktiv war.

Erfreulicherweise war das Interesse bei den Heidelberger Studierenden am BFH Moot Court dieses Jahr sehr groß, weshalb zahlreiche Bewerbungen für die Teilnahme eingingen. Aus diesen Bewerbungen wurden Timo Baldysiak, Sissy Brust, Nathanael Eisermann, Aleksandra Lato, Nils Müllmann und Noah Rauth ausgewählt. Sodann wurden zwei Dreiergruppen gebildet, die jeweils einen Entwurf für die einzureichende Revisionsschrift vorbereiteten. Der favorisierte und demzufolge schließlich beim BFH ein-

gereichte Schriftsatz wurde letztendlich von der Jury neben den Schriftsätzen der Universitäten Bochum, Hannover und Passau als einer der vier besten Schriftsätze ausgewählt, womit sich das von Akad. Mit. Noah Zimmermann betreute Heidelberger Team für die Finalrunde qualifiziert hatte.

In jener Finalrunde waren nun zunächst bis zum 13.9.2022 die Revisionserwiderung zum bereits in der Vorrunde behandelten Fall sowie zusätzlich noch Revisionschrift und Revisionserwiderung zur Revision gegen FG Münster v. 10.3.2021 – 11 K 3030/15 E,G anzufertigen. Dieser zweite Fall hatte die Frage der Einkommen- und Gewerbesteuerbarkeit von Spielgewinnen bei Online-Poker Cash Games zum Gegenstand. Nachdem die Schriftsätze fertiggestellt waren, stand die Vorbereitung auf die im Rahmen der Finalrunde anstehende mündliche Verhandlung vor dem BFH in München im Mittelpunkt. Es wurden Timo Baldysiak, Sissy Brust, Nils Müllmann und Noah Rauth ausgewählt, die Universität Heidelberg in der mündlichen Verhandlung zu vertreten. Im Zuge der weiteren Vorbereitungen besuchten wir unter anderen das FG Düsseldorf und traten in einer Probeverhandlung gegen das Team der dortigen Universität an.

Schließlich reisten wir für das Finale nach München, das am 13. und 14. Oktober in den Räumlichkeiten des BFH stattfand. Die Jury wurde von PräsBFH Dr. Hans-Josef Thesling geleitet. Weitere Mitglieder der Jury waren für die Richterschaft VorsRiBFH Prof. Dr. Jutta Förster, für die Wissenschaft Prof. Dr. Heribert Anzinger, für die Finanzverwaltung MR Dr. Harald Brandl und für die Anwaltschaft RA Dr. Dirk Pohl. Die Auslosung ergab, dass am ersten Tag Fall 2 verhandelt werden sollte. Als Paarungen wurden Heidelberg gegen Passau und Bochum gegen Hannover ausgelost. Da das Heidelberger Team zuerst antrat, konnten wir die andere Begegnung mitverfolgen. Im Anschluss erhielten wir eine Führung von RiBFH Prof. Dr. Matthias Loose, bei der auch intensiv auf die Geschichte des RFH und des BFH eingegangen wurde. Danach stand noch das traditionell stattfindende gemeinsame Abendessen der Teams und der Jury in der Erkerbar des Hofbräuhauses auf dem Programm.

Am zweiten Tag ergab die Auslosung hinsichtlich Fall 1 die Begegnungen Hannover gegen Passau und Heidelberg gegen Bochum. Nach den beiden Partien zog sich die Jury zur Beratung der Entscheidung zurück. Es wurde die Entscheidung verkündet, dass Hannover Platz 1 belegt, Heidelberg Platz 2, Passau Platz 3 und Bochum Platz 4.

Noah Zimmermann

Selbständigkeit und Transparenz bei Kapital- und Personengesellschaften

Symposium des Instituts für Finanz- und Steuerrecht



I. Problemstellung

Das diesjährige Institutssymposium, welches erstmals in Zusammenarbeit mit dem Institut für deutsches und europäisches Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht veranstaltet wurde, hatte Durchbrechungen der Prinzipien der Selbständigkeit und Transparenz bei Kapital- und Personengesellschaften zum Thema. Dabei wurden im ersten Teil „Angriffe“ auf das Trennungsprinzip und im zweiten Teil die Verselbständigung von Personengesellschaften jeweils aus gesellschafts- und steuerrechtlicher Perspektive beleuchtet.

Hanno Kube zeigte in seiner Einführung drei Dimensionen solcher Durchbrechungen auf: Erstens das Zusammenspiel aus den beiden Disziplinen des Zivil- und Steuerrechts, zweitens der Sachgegenstand der Personenvereinigungen einerseits und der juristischen Personen andererseits sowie drittens die Entwicklungsdynamiken in Form von Systemverschiebungen zwischen Trennungs- und Transparenzprinzip.

II. Angriffe auf das Trennungsprinzip

1. Recht der Kapitalgesellschaften und Konzerne

Dörte Poelzig differenzierte für das Gesellschaftsrecht nach einer Verortung des Trennungsprinzips für Kapitalgesellschaften insb. in den § 1 Abs. 1 S. 2 AktG, § 13 Abs. 2 GmbHG zwischen sog. echten, unechten sowie umgekehrten Haftungsdurchgriffen. Erstere seien im deutschen Gesellschaftsrecht nur ausnahmsweise bei einem Missbrauch, insb. bei einer Vermögensvermischung, möglich. Unechte Haftungsdurchgriffe beruhten dagegen auf einer eigenständigen Haftungsgrundlage der Gesellschafter. Ein umgekehrter Haftungsdurchgriff, bei welchem die Gesellschaft für Verbindlichkeiten ihrer Gesellschafter hafte, werde für das deutsche Gesellschaftsrecht allgemein abgelehnt.

Konkrete Beispiele für Angriffe auf das Trennungsprinzip nannte *Dörte Poelzig* für den Bereich des europäischen Wirtschaftsrechts. So könne die Muttergesellschaft im europäischen Kartellrecht im Wege eines echten Haftungsdurchgriffs für Verstöße ihrer Tochter unabhängig von einem eigenen Fehlverhalten auf Bußgeld oder Schadensersatz in Anspruch genommen werden. Anknüpfungspunkt dafür sei der Unternehmensbegriff der Art. 101, 102 AEUV, den der EuGH als wirtschaftliche Einheit verstehe. Ebenfalls im Kartellrecht spiele die Rechtssache *Sumal* (EuGH C-882/19), nach der die Tochtergesellschaft ebenfalls auf Grundlage des Unternehmensbegriffs für Kartellrechtsverstöße ihrer Mutter auf Schadensersatz in Anspruch genommen werden könne. Einen rein wirtschaftlichen Haftungsdurchgriff stelle demgegenüber die Bemessung der Bußgeldhöchstgrenzen anhand des Konzernumsatzes dar, wie sie z.B. in § 120 Abs. 18 i.V.m. Abs. 23 S. 2 ff. WpHG und im gescheiterten VerSanG vorkomme. Als Zwecke, die die genannten Angriffe auf das Trennungsprinzip verfolgen, nannte *Dörte Poelzig* den Wettbewerbsschutz, die Funktionsfähigkeit des Finanzmarktes, Menschenrechte und den Umweltschutz.

2. Steuerrecht

Ekkehart Reimer stellte in seinem Vortrag zunächst das Trennungsprinzip als Grundsatz dar, bevor er auf dessen Ausnahmen zu sprechen kam. Das Trennungsprinzip manifestiere sich im deutschen Ertragsteuerrecht in der getrennten Besteuerung von Körperschaften. Im internationalen Steuerrecht zeige es sich in der selbständigen Abkommensberechtigung von Organisationsgesellschaften nach Art. 4 Abs. 1 OECD-MA i.V.m. den Ansässigkeits-

regeln des deutschen Steuerrechts. Auch die fremdvergleichskonforme Bestimmung von Verrechnungspreisen nach § 1 AStG und Art. 9 OECD-MA sah *Reimer* als Ausformung des Trennungsprinzips an. Er führte jedoch darüber hinaus eine zweite Ebene des Trennungsprinzips ein, die in verschiedenen Erstreckungen desselben innerhalb ein und derselben juristischen Person liege. Diese führe zu einer internen Trennung von Erfolgs- (Bemessungsgrundlage), Zustands- und Handlungstatbestand. Die folgenden daraus resultierenden Sphären seien jedoch nicht als solche körperschaftsteuerpflichtig: (1.) Betriebe gewerblicher Art (BgA) innerhalb juristischer Personen des öffentlichen Rechts (§ 4 KStG), (2.) wirtschaftliche Geschäftsbetriebe innerhalb gemeinnütziger Körperschaften (§ 14 AO), (3.) Zweckbetriebe als Rückausnahmen von BgA oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben sowie (4.) die Betriebsstätte als „kleine Ansässigkeit“ eines Einheitsunternehmens, welche zu einer inländischen Besteuerung der *Welteinkünfte* dieser Betriebsstätte führe.

Ausnahmen vom Trennungsprinzip sah *Reimer* in den Einzelsteuergesetzen nicht, wohl jedoch einzelne Unschärfen. Für die Abgabenordnung nannte er diesbezüglich die Haftungstatbestände der §§ 69 f. und 73 AO, welche das Verhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern betreffen, sowie die allgemeine Missbrauchsabwehrregel des § 42 AO. Für die Vorschriften des Körperschaftsteuerrechts zur Beschränkung des Verlustvortrags bei schädlichem Beteiligungserwerb (§§ 10d EStG, 8c und 8d KStG) bot *Reimer* die alternative Lesart eines intertemporalen Trennungsprinzips an. Ebenso wie die körperschaftsteuerliche Zinsschranke (§§ 4h EStG, 8a KStG), die als Ausnahme einen konzernweiten Eigenkapitalvergleich zulasse, diene sie der Missbrauchsabwehr. Eine Durchbrechung im Außensteuerrecht sei die Hinzurechnungsbesteuerung der §§ 7 ff. AStG. Im Bereich der Doppelbesteuerungsabkommen stellten der wirtschaftliche Betriebsstättenbegriff, der sich insbesondere in der Antifragmentierungsregel des Art. 5 Abs. 4.1 und Abs. 8 OECD-MA 2017 wiederfinde, sowie die Limitation-on-benefits (LOB)-Klauseln auf eine Gesamtbetrachtung ab und durchbrächen damit das Trennungsprinzip. Auch die DBA-Verteilungsnorm für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Immobiliengesellschaften (Art. 13 Abs. 4 OECD-MA) perforiere die Abschirmwirkung von Kapitalgesellschaften. Im Bereich des Verfahrensrechts lasse die Amtshilferichtlinie in weit stärkerem Maße eine Gesamtbetrachtung zum Zwecke der Bildung informationeller Einheiten zu.

Systematisch unterschied *Reimer* zwischen interpersonalen Durchbrechungen des Trennungsprinzips, welche sich in Aufwärts-, Abwärts- sowie indifferenten Durchbrechungen untergliedern ließen, sowie selteneren sachbezogenen Durchbrechungen auf bestimmte Wirtschaftsgüter der

Zielgesellschaft. Perspektivisch übt seiner Meinung nach die Einführung einer globalen Formelaufteilung für die Besteuerung multinationaler Unternehmensgruppen durch „Pillar 1“ des OECD/G20 Inclusive Framework den größten Druck auf das Trennungsprinzip aus.

III. Verselbständigung von Personengesellschaften

1. Steuerrecht

Nach der Mittagspause stand der zweite Teil des Symposiums mit dem Thema „Verselbständigung von Personengesellschaften“ auf dem Programm, der mit einem Vortrag von *Sophia Schwemmer* aus der steuerrechtlichen Sicht eingeleitet wurde. Dabei lag der Fokus auf dem Ertragsteuerrecht. So stand zunächst das Spannungsverhältnis zwischen Einheit und Vielheit bei der Besteuerung der Personengesellschaften im Mittelpunkt. Diese seien nur partiell steuerrechtsfähig, wobei die Rechtslage aufgrund des knappen Normbestands rechtsprechungsgeprägt sei. Die Gerichte würden zwischen einer Einheitsbetrachtung und einer gesellschafterbezo-genen Betrachtung schwanken. Die Personengesellschaft sei grds. Einkünfteermittlungs-objekt. Allerdings seien etwa die Behandlung von Sondervergütungen und die Rechtsfigur des Sonderbetriebsvermögens wieder Durchbrechungen zugunsten einer gesellschafterbezo-genen Betrachtung. Ferner würden speziell vermögensverwaltende Personengesellschaften weitgehend steuerlich negiert.

Sodann befasste sich der Vortrag mit potenziellen Systemverschiebungen durch das MoPeG und das KöMoG. So könne das Gesamthandsprinzip nun endgültig nicht mehr als Rechtfertigung für die transparente Besteuerung von Personengesellschaften herangezogen werden, da dessen Abschaffung durch das KöMoG nun auch im Gesetzestext herausgestellt werde. Dementsprechend müssten gesellschafterbezo-gene Betrachtungen nunmehr allein mit steuerrechtlichen Erwägungen gerechtfertigt werden. Hinsichtlich des Themenbereichs der rechtsformneutralen Besteuerung werde durch die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG und das kürzlich eingeführte Optionsmodell nach § 1a KStG Belastungsneutralität ermöglicht. Das dualistische System der Unternehmensbesteuerung werde dadurch aber nicht grundlegend angetastet. Auch verfassungsrechtlich sei aufgrund der unterschiedlichen Haftung keine Gleichbehandlung zwischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften geboten. Es sei allerdings eine Emanzipation des Unternehmenssteuerrechts von gesellschaftsrechtlichen Vorprägungen zu beobachten.

2. Gesellschaftsrecht

Daran schloss sich unmittelbar der zweite Vortrag zum Thema an, der von *Stefan Geibel* aus gesellschaftsrechtlicher Perspektive gehalten wurde. Im Zivilrecht sei die Transparenz bei Personengesellschaften bereits seit längerem v.a. eine Haftungs-transparenz. In einem entwicklungsgeschichtlichen Abriss wurde dargestellt, wie die zunächst als echte Gesamthand behandelte Erwerbs-GbR bei der Entstehung des BGB übersehen, dann aber im Laufe der Jahrzehnte schrittweise durch Rechtsprechung und Gesetzgeber als voll rechts- und parteifähig anerkannt wurde. Sodann wurden die gesellschaftsrechtlichen Änderungen durch das MoPeG erläutert. So ist zukünftig eine fakultative Eintragung einer rechtsfähigen GbR in ein Subjektregister möglich. Ob die Rechtsfähigkeit vorliege, hänge nach § 705 Abs. 2 BGB n.F. davon ab, ob die Gesellschaft „nach dem gemeinsamen Willen der Gesellschafter am Rechtsverkehr teilnehmen soll“. Das Gesamthandprinzip werde hinsichtlich der GbR endgültig abgeschafft. So werde die GbR einer juristischen Person weiter angenähert, wobei jedoch die Notwendigkeit eines personalen Substrats bestehen bleibe. Dies spiegele sich etwa in den beibehaltenen Strukturmerkmalen in Form der persönlichen Haftung der Gesellschafter und dem Prinzip der Selbstorganschaft wider. Die rechtsfähige GbR erscheine im Zuge von Anpassungen hinsichtlich des Vertretungsrechts allerdings nunmehr als „kleine Schwester“ der OHG. Leitbild des GbR-Rechts sei nicht mehr die Gelegenheitsgesellschaft, sondern die unternehmenstragende Erwerbsgesellschaft. Abschließend waren die Folgerungen aus den gesetzlichen Änderungen für Transparenz und Verselbstständigung von Personengesellschaften Gegenstand. So könne es in Einzelfällen Probleme hinsichtlich der Funktion einer GbR als Auffanggesellschaft bei der Umqualifikation ausländischer Rechtsformen geben, ferner würden sich daraus auch Auswirkungen auf den steuerlichen Rechtsformtypenvergleich ergeben können.

IV. Schlussworte

Schließlich resümierte *Hanno Kube*, dass eine zunehmende funktionale Eigenständigkeit von Gesellschaftsrecht und Steuerrecht zu beobachten sei. *Dirk Verse* hob den Erkenntnisgewinn durch das Symposium hervor und dankte den Mitwirkenden.

Milena Dietz
Noah Zimmermann

Das Institut in Bildern



5. Mai 2022: Das Institut verabschiedet Johannes Klamet offiziell aus seiner Tätigkeit als Akademischer Mitarbeiter am Lehrstuhl von Professor Kube.



31. Mai 2022: Paul Kirchhof und Christian von Weizsäcker führen ein offenes Streitgespräch über Währungspolitik und Stabilität.



Abendessen im Anschluss an die Veranstaltung von Herrn Kirchhof und Herrn Weizsäcker



21. Juli 2022: Aus dem 12. trilateralen Seminar in Ferrara entstand ein internationales Aufsatzprojekt. Die Beteiligten präsentieren der Steuerrechtswissenschaftlichen Vereinigung Heidelberg e.V. erste Ergebnisse.





28. Oktober 2022:
Hanno Kube eröffnet
das diesjährige
Institutssymposion.



Dörte Poelzig und Ekkehart Reimer referieren im ersten Teil zur Bedeutung und Durchbrechungen des Trennungsprinzips im Unternehmens- und Steuerrecht.





Ekkehart Reimer trägt zu „Angriffen auf das Trennungsprinzip im Steuerrecht“ vor.



Stefan Geibel widmet sich in seinem Referat dem Transparenzprinzip und der Verselbständigung von Personengesellschaften aus der Perspektive des Gesellschaftsrechts.



Sophia Schwemmer referiert zur Besteuerung von Personengesellschaften und dem Umfang der steuerrechtlichen Verselbständigung dieser.



Die Diskussion zum zweiten Teil der Veranstaltung moderiert Dirk Verse, der auch das Schlusswort mit Blick auf das Gesellschaftsrecht übernimmt.





28. Oktober 2022: Dank einer Spende von Uwe Rönnebeck (3. v. l.) gewährt die Steuerrechtswissenschaftliche Vereinigung Heidelberg e.V. Milena Dietz ein Stipendium zur Finanzierung von Archivreisen für ihr steuerhistorisches Promotionsprojekt.



14. November 2022: Moritz Teichmann nimmt auf dem Podium einer Bürger-Informationsveranstaltung der FDP-Gemeinderatsfraktion Heidelberg zur Grundsteuerreform teil.

Bisher in dieser Reihe erschienen:

- HFSt 1 (2015) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Subsidiarität in der Finanzverfassung, ISBN 978-3-86541-783-1
- HFSt 2 (2016) Hanno Kube, Rechtliche Grundlagen und Grenzen der EU-Bankenabgabe, ISBN 978-3-86541-837-1
- HFSt 3 (2016) Ulrich Hufeld/Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Entwicklungslinien der Finanzverfassung, ISBN 978-3-86541-888-3
- HFSt 4 (2016) Paul Kirchhof/Hanno Kube/Reinhard Mußgnug/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit in Forschung und Lehre - 50 Jahre Institut für Finanz- und Steuerrecht, ISBN 978-3-86541-889-0
- HFSt 5 (2016) Johannes Becker/Leonhard Kornwachs/Kamilla Zembala-Börner, Die gemeinsame Europäische Bankenaufsicht als Reformmodell für die verstärkte Zusammenarbeit?, ISBN 978-3-86541-895-1
- HFSt 6 (2017) Hanno Kube/Ekkehart Reimer, Europäisches Finanzrecht: Stand - Methoden - Perspektiven, ISBN 978-3-86541-935-4
- HFSt 7 (2018) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, ISBN 978-3-86541-981-1
- HFSt 8 (2018) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, ISBN 978-3-86541-982-8
- HFSt 10 (2019) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2018/19, ISBN 978-3-96543-001-3
- HFSt 11 (2019) Johannes Klamet, Digitale Wirtschaft und zwischenstaatliche Verteilungsgerechtigkeit, ISBN 978-3-96543-061-7
- HFSt 12 (2019) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Ausnahmen brechen die Regel, ISBN 978-3-96543-080-8
- HFSt 13 (2020) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2019/20, ISBN 978-3-96543-099-0
- HFSt 14 (2020) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Alternative Währungen - Herausforderungen des Finanz- und Steuerrechts, ISBN 978-3-96543-170-6
- HFSt 15 (2021) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2020/21, ISBN 978-3-96543-185-0
- HFSt 16 (2021) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Solid Financing of the EU, ISBN 978-3-96543-281-9
- HFSt 17 (2021) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Das negative Vorzeichen im Steuerrecht, ISBN 978-3-96543-282-6
- HFSt 18 (2022) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2021/22, ISBN 978-3-96543-292-5
- HFSt 19 (2022) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Brennpunkte des Steuerinformationsrechts, ISBN 978-3-96543-376-2